



المجلـد ٥ العدد الأول والثانى

مجلة البحوث الإدارية

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

١٩٩٣





مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٣

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم

المجلـد (٥) العدد الأول والثانى







*

فصلية أكاديمية علمية
تعنى بالبحث العلمي
في مجالات الإدارة
والعلوم المتصلة بها

*

رئيس التحرير

أ . د مصطفى رضا عبد الرحمن

● ● ●

مدير المجلة

عادل البحيري

● ● ●

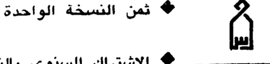
مدير التحرير

أحمد قطب

المحتوى

فى هذا العدد

الاشتراكات



- ثمن النسخة الواحدة — ٥٠ قرشا
- الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد — ١٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية — ٢٠ جنيها لعشر نسخ
- الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر — ٢٠ دولارا

اقتصاديات تشغيلها ، وتمويلها ، وانخفاض ربحيتها ، وزيادة تكلفة راس مالها بالإضافة إلى تفاقم مشاكل السيولة بها .

يهدف البحث إلى وضع نظام علمى وعملى متكامل لقياس الانحرافات وتقييم المراكز المالية لوحدات القطاع العام والقطاع الخاص ، متمثلاً بوضع نسب معيارية مستنتجة لقياس مدى الانحرافات .

دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

د . عبدالقادر همام

٦٨ ص

تتركز مشكلة البحث بشكل أساسى حول بيان الأثر الذى تحدثه بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدراء . حتى يمكن التنبؤ بالاتجاه العام للصحة النفسية للمدير فى حالة ما إذا تغيرت هذه الظروف أو المتغيرات بمعنى أن مستوى الصحة النفسية للمدير هو متغير تابع يتأثر بمجموعة من المتغيرات المستقلة ، وبالتالى فإن تناول المدير باعتباره عنصرا رئيسيا لقيادة النشاط يجب الا يكون بعيدا عن معرفة اثر المتغيرات ذات التأثير على حالته النفسية .

وهذا البحث يتناول بيان مدى تأثير المتغيرات التالية على الصحة النفسية .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

الدكتور / السيد الطيبى

ا . نبيل فتحى المعداوى

٨٣ ص

مرت نظم الضرائب بمصر بعدة مراحل كانت تهدف منذ بدايتها للتمهيد للاخذ بنظام الضريبة الموحدة ، ذلك النظام الذى يتطلب تمهيداً مرحلياً محسوباً بأسلوب علمى محدد الخطوات ، مع الأخذ فى الاعتبار اثر التحول على كل من التشريع والإدارة الضريبية (الإدارة المنفذة للضريبة) وممولى الضريبة ، ذلك مع ضرورة تفاعلـ كافة القواعد والمبادىء العلمية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة فى مصر .

الادارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

الدكتور / فريد شوشة

١٠١ ص

يمكن الاستفادة من هذا البحث فى تحديد الإطار النظرى الشامل للإدارة الاستراتيجية ، بمكوناته الكلية والجزئية . فقد حدد هذا البحث العوامل الرئيسية التى يجب السيطرة عليها عند ممارسة الانشطة الرئيسية للإدارة الاستراتيجية وبالتالى يمكن من تحديد الأساليب والنظم المناسبة للتعامل مع العوامل الرئيسية التى تؤثر على منظمات الاعمال .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

دكتور / سمير محمد عبد العزيز

١٢٢ ص

يدار مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى (S T C) من خلال سكرتارية هى القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع أنشطته . ويمثل العاملون المصريون النسبة الاكبر فى ذلك القطاع ، شأنه فى ذلك شأن باقى المشروعات التى يتم تنفيذها فى مصر والتى تساهم فيها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

ويمكن أن يسهم هذا البحث بما سيصل إليه من نتائج فى إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع مثل هذه المشروعات

Work Beliefs Among Future Managers

Tarek Hatem

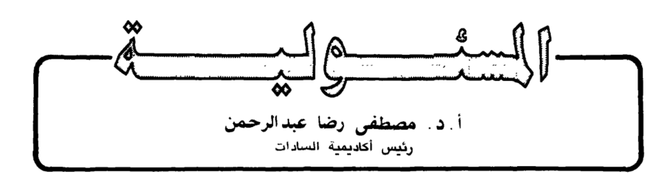
١٤٤ ص

The objective of this study is to provide a preliminary insight into the work beliefs of the future managers in the Egyptian society . A related objective of this study is to measure and compare beliefs about work among sex, level of education and study orientation .

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير على العنوان التالى

اكاديميـــــة الســـــادات للعلـــوم الاداريـــــة

كـــورنيش النيـــل ٥ مـــدخل المعـــــادى
ص ب ٢٢٢٢ القاهرة
تليفـــــون
٣٥٠١٠٣٣ ● ٣٥٠١٠٨٢ ● ٣٥٠١٢٦١



أ . د . مصطفى رضا عبد الرحمن

رئيس أكاديمية السادات

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السموات وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَن يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الإِنسانُ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جهُولاً ﴾ .

صدق الله العظيم

إن تعظيم أداء المنظمات وتجديد حيويتها أصبح التحدى الحقيقى لكل قائد مسئول فى هذه الفترة من حياة الوطن .

لقد أصبح بقاء المنظمات فى دنيا الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية وتحقيق نوع من النمو والتنمية وإبراز هويتها فى المحافل الدولية مسئولية كل قائد فى كل موقع.ولن يتأتى تحقيق هذا النمو والنجاح إلا عن طريق برنامج واضح ومنهاج عمل محدد ، ورغبة وقدرة على تنفيذ ما يتم التخطيط له وصولا إلى الأهداف التى تحقق طموحات وآمال العاملين فى المنظمة التى يعملون لها والمجتمع ، ولكى يتم ذلك لابد من توافر مفهوم واضح للمسئولية كذلك لفكر وطموحات المسئول عن المنظمة بصفته قدوة ، وأملا لمنظمته فى تحقيق النجاح .

والمسئولية لها أبعاد متعددة ومتشعبة ـ نعرض فى هذا المقام لبعض الأبعاد الهامة والمؤثرة فى تحقيق تحسين أداء المنظمات ، والممارسات المسئولة عن تحقيق أهدافها وبقائها فى دنيا الأعمال تواجه الأمواج والرياح فى أقصى وأحرج الظروف .

إن الرئيس المسئول يجب أن يعلم حقيقة هامة وهى ترجمة لمثل قديم مضمونه :

إن لم تخطط لمنظمتك فهناك من يخطط لها

لذلك يقع على الرئيس مسئولية التخطيط الاستراتيجى لمنظمته ، فيجب أن يتبع فى هذا المجال كافة القواعد والأسس التى من شأنها إنجاح فكرة التخطيط الاستراتيجى لدى كافة العاملين ، وإشراكهم فى كافة مراحله ، فلا بد من معرفة أن التخطيط هو خير وسيلة لمواجهة مقاومة التغيير ،وذلك بوضع تصورلما سيكون عليه الحال فى المستقبل فى ظل مفاهيم ومعايير راسخة وأهداف مشتركة بين العاملين فى المنظمة ، ومن ثم العمل على تعزيز التعاون بينهم فى ظل سلطات ومسئوليات واضحة ومحددة ، مع ضرورة ربط الإنجاز والالتزام بنظام فعال للحوافز المادية والمعنوية .

ويجب أن يتوافر للرئيس القدرة على التخطيط البعيد ، وإعادة النظر فيه سنويا ، وكما يجب التركيز فى نفس الوقت على عملية المتابعة والرقابة مع الاهتمام بمبدأ الإدارة بالاستثناء ،

والقدرة على اتخاذ القرارات التصحيحية فى التوقيتات المناسبة والملائمة .

ويرتكز نظام التخطيط الاستراتيجى على أساس المسئولية على دعائم أربع أساسية هى :

أ - هيكل تنظيمى واضح محدد السلطات والمسئوليات ، يعكس أهداف المنظمة فى الأمدين الطويل والقصير ، ويشعر الجميع بأنهم مسئولون عن أداء المنظمة كل فيما يخصه دعما للقول المأثور كلكم راع وكل راع مسئول عن رعيته .

ب - نظام للموازنات التخطيطية يعتمد على اللامركزية وتفويض مراكز المسئولية فى التنظيم الإدارى ، لتحريك وتنفيذ الأهداف المحددة لهم فى ضوء الصلاحيات الممنوحة .

جـ-نظام لتسجيل ومتابعة الأحداث عند المنبع أولا بأول ، وتحديد المسئول عن كل تصرف ، ومدى تمشى هذا التصرف مع وحدة الهدف من ناحية الجودة والتوقيت وفى نطاق الصلاحيات المخولة له .

د-نظام للتقارير الدورية يعكس أداء كل مستوى تنظيمى « مركز مسئولية » ، يرتكز على تحديد الفروقات ودراسة أسبابها ، واقتراح القرارات التصحيحية المعدلة للمسار .

والمسئولية بأبعادها تتطلب فيمن يلى مسئولية أى منظمة الالتزام بالعديد من المعايير أهمها :

— أن يضع أهداف المنظمة فى المقام الأول وأن يتفهم طبيعة وعملية صنع القرار والأسلوب الأمثل لتطبيقه .

— الثقة بالآخرين والقدرة على الاتصال بالغير وتنمية الصداقات المعززة لبناء المنظمة .

— حسن استغلال الوقت وتحين الفرص لدعم مركز المنظمة أمام المنظمات الأخرى المماثلة .

— أن يكون موجها ومرشدا وناصحا لكل من يعمل معهم يحيطهم بالرعاية والعطف مع الالتزام بالتعقل والحسم .

— الثبات على المبدأ والوفاء بالوعد والعمل على ترسيخ معايير ومقاييس العدالة ، ومثلا للأمانة والاستقامة والصدق والصراحة .

إن مهمة من يلى المسئولية ترسيخ معايير الأمانة والانتماء التى يجب الالتزام بها قبل المنظمة ، لتكون هذه المفاهيم عميقة فى النفس إذ أن ذلك نقطة الانطلاق لتطوير وتحسين أداء المنظمة والعاملين وخدمة المجتمع .

إن من أهم المسئوليات التى تقع على عاتق قائد المنظمة هو اختيار مرءوسيه المباشرين والأشخاص الذين يتعاون معهم . ومما يفيد فى ذلك جمع معلومات عن الأشخاص عن السنوات الأخيرة وتحليل مواقفهم المختلفة فى قضايا متنوعة ، لتحديد أوجه القوة والضعف فى شخصيتهم والتعرف على نمط قيادتهم ومدى مجاملتهم لكل رئيس وتطورهم الوظيفى ومدى تدرجهم فى مجالات العمل وخبراتهم السابقة وطموحاتهم ، ومدى مستوى الأمانة التى يتمتعون به ، ومدى احترام الغير لهم ، ومدى احترامهم لأنفسهم على مدار فترات عملهم . كل هذه المعلومات تساعد الرئيس فى التعرف على مدى توافق أهداف المرشح للوظيفة مع أهداف المنظمة . ويجب على الرئيس إعطاء عناية قصوى للصف الثانى والبراعم الفعالة فهى تمثل مستقبل المنظمة فى الأمدين القصير والطويل .

وقائد المنظمة الفعال هو الذى يخلق نسيجا من الثقة والمصارحة والمشاورة المستمرة والدائمة مع مرءوسيه إيمانا منه بأن الرأيين أحسن من الرأى الواحد ، لهذا يجب أن يحرص على عقد اجتماعات دورية هادئة وجلسات خاصة

للتشاور حول أفضل الطرق والوسائل لتحسين أداء المنظمة ومناقشة التنظيم ، والنظم الفعالة التى تكفل السير نحو تحقيق الأهداف الخاصة بالمنظمة والعاملين بسهولة وسرعة ويسر وفاعلية . ولاشك أن تبادل الأفكار والمقترحات والوقوف على الحالة الصحية للمنظمة نقطة هامة نحو الانطلاق فى اتجاه الهدف .

ولاشك أن تخصيص وقت على فترات لسماع شكاوى وآراء العاملين ، يسمح للرئيس بإجراء مشاورات شخصية بعيدا عن الرسميات واقتراح الأفكار والمبادرات ، كما أن توفير صندوق يوضع فى مدخل المنظمة يخصص لإبداء وتسجيل وكتابة المقترحات ، يمكن الرئيس من التعرف على آراء بعض المرءوسين ومشاركتهم فى كل ما يدور فى أفكارهم نحو تحسين أداء المنظمة ، والاطلاع على المعوقات التى تواجههم ، إذ قد يخجل البعض من عرض بعض الحقائق فى جلسات المقابلة ، فيكون أمامهم فرصة للتعبير عن ذلك والتنفيس عما يجيش فى صدورهم واقتراح الأفكار والمبادرات وخاصة فيما يتعلق بالقرارات والتنظيمات الجديدة أو القديمة . إن مبدأ المصارحة والمكاشفة بالحقائق خير وسيلة لعلاج المشاكل والالتحام بالعاملين وهو عنصر هام لبناء الثقة بين الرئيس والمرءوس ، ومن ثم تتولد القناعة بضرورة التعاون لبناء المنظمة بأسلوب منهجى مقبول .

والقائد الرئيس يبحث دائما عن كيفية إشعار الغير بالمسئولية ، لذلك كثيرا ما يلجأ إلى تفويض السلطة وتطبيق درجة معينة من اللامركزية لأنه من المتفق عليه أن المنظمات التى تدار بشكل حسن لديها قدر متوازن من المركزية واللامركزية .

وحكمة القائد تتضح فى الدرجة التى تتحدد بها اللامركزية ومدى قدرة الأجهزة على تحمل المسئولية ، ومن ثم تفويض السلطة بالتدريج بنسب تتفق وطبيعة وقدرات العاملين .

والقائد المسئول دائما ما يسعى ليكون مرءوسيه موهوبين دارسين ممارسين ، وأن اتباع المداخل المختلفة للتنمية الذاتية للعاملين ، خير وسيلة لاكتشاف قدراتهم ومنحهم الثقة فى تحمل المسئولية ومواجهة الصعاب ، وزيادة قدراتهم على التصدق لكافة المعوقات التى تقابلهم أثناء أداء عملهم ، وبالتالى تنمية مواهبهم ومعارفهم ، ومن ثم تحسين مستوى مهاراتهم فى العمل تمشيا مع القول المأثور خير للمحتاج أن تعلمه كيف يصطاد السمك من أن تعطيه سمكة .

والقائد المسئول يجب أن يتحرك داخل منظمته للتأكد من صلابتها فى الداخل ومدى قوتها الذاتية فى مواجهة التيارات والبقاء فى دنيا الأعمال ، وعليه أن يتحرك فى نفس الوقت لمد اتصالاته وعلاقاته خارج منظمته مع المسئولين الذين لهم علاقة قوية فى التأثير عليها . وتقع المسئولية على عاتق الرئيس فى إيجاد صيغة متوازنة للامتداد إلى الخارج بشكل يدعم ويقوى المنظمة فى الداخل ويزيد من صلابتها ويدفعها بسرعة نحو تحقيق أهدافها فى يسر .

ولاشك أن الاتفاقات المتكافئة مع مؤسسات مماثلة ناجحة تدفع إلى العمل وترسيخ اسم المنظمة وتزيد من احترام المجتمع لها واكتشاف أهم نقاط القوة فى المنظمة والتعرف على وزنها النسبى بالنسبة للمنظمات المنافسة فى نفس المجال .

كما أن توطيد العلاقات لدى القيادات والمنظمات الدولية يؤدى إلى خلق مناخ من الثقة فى العاملين فى المنظمة ، وكثيرا ما يدفع إلى تحسين الأداء نتيجة للاحتكاك المهنى والعلمى والأكاديمى .

أ . د . مصطفى رضا عبدالرحمن

تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم المشروعات الاستثمارية فى ظروف الخطر وعدم التأكد

إعداد
دكتور/ حسن توفيق حسن

مقدمة البحث :

تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم وأصعب القرارات الإدارية فى حياة المنشأة . فعلى الرغم من أن الإنفاق الاستثمارى قد يحدث فى الوقت الحاضر ، إلا أن المكاسب التى يحققها ، والآثار المرتبطة به تستمر لفترة زمنية طويلة . ويتوقف مدى نجاح المنشأة فى المستقبل على سلامة القرارات الاستثمارية ، حيث يترتب على حدوث أى خطأ عند اتخاذ هذه القرارات نتائج خطيرة قد يصعب - إن لم يكن من المستحيل - تصحيحها ويزداد الخطر كلما كانت المبالغ المطلوب استثمارها كبيرة ، خاصة أن ظاهرة عدم التأكد حقيقة لا يمكن تجاهلها فى ظل ظروف تتسم بالتطور والتغير المستمر .

وتتطلب العمليات الاستثمارية مبالغ كبيرة لتنفيذها ، ومن ثم نجد أن القرارات التى تتعلق بها لها أثر بعيد المدى على سلامة المركز المالى للمنشأة الأمر الذى يدعو إلى ضرورة إجراء دراسة علمية دقيقة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية . فالأخطاء المتعلقة بالعمليات الاستثمارية قد تؤدى إلى زيادة فى استثمار لا فائدة منه اقتصاديا ، كذلك قد تؤدى تلك الأخطاء إلى نقص فى الاستثمار ، الأمر الذى يؤثر على قدرة المنشأة على المنافسة وتحقيق الأرباح .

ويعتبر قياس وتقييم مخاطر الاستثمار الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التأكد من أهم المتغيرات المؤثرة فى قرار الاستثمار ، ويرجع ذلك إلى عدم توافر المعلومات الكاملة التى تسمح بتقدير التدفقات النقدية بدقة لارتباطها بالمستقبل الذى يحيط به عدم التأكد .

وتتناول هذه الأوراق البحثية تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم المشروعات الاستثمارية فى ظروف الخطر وعدم التأكد من خلال دراسة النقاط التالية :-

* القرارات الاستثمارية وحالات الطبيعة المختلفة .
* المنهج المقترح لتطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم المشروعات الاستثمارية فى ظروف الخطر وعدم التأكد .
* دراسة تطبيقية للنموذج المقترح لمعدل العائد الداخلى على إحدى دراسات الجدوى الاقتصادية .

أولا : القرارات الاستثمارية وحالات الطبيعة المختلفة :

يمكن للباحث تعريف قرار الاستثمار بأنه :

اختيار بديل من بين مجموعة البدائل الاستثمارية المتاحة والممكنة لتحقيق هدف ، أو مجموعة من الأهداف ، وينطوى على تخصيص قدر معلوم من أموال المنشأة فى الوقت الحاضر بغية الحصول على عوائد متوقعة ، ومتتابعة الحدوث على مدى فترة طويلة نسبيا فى المستقبل ، ويكون عادة عرضة لدرجات مختلفة من الخطر وعدم التأكد ، وهو مسئولية الإدارة العليا بالمنشأة .

ومن ثم يتكون قرار الاستثمار من العناصر التالية .

١ - تحديد الهدف أو الأهداف من المشروع الاستثمارى .
٢ - حصر البدائل المتاحة والممكنة لتحقيق

تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم

المشروعات الاستثمارية فى ظروف الخطر وعدم التأكد

الأهداف ، وتقدير النتائج المتوقعة لكل بديل .

٣ ـ اختيار أفضل البدائل المتاحة . ويتم هذا الاختيار على ضوء نتائج تقييم هذه البدائل والمفاضلة بينها وفقا لأداة أو ادوات تقييم يتم تحديدها فى ضوء طبيعة واهمية المشروع الاستثمارى .

ومن الجدير بالذكر أنه ليس من الضرورى أن يكون البديل الذى يتم اختياره عبارة عن مشروع استثمارى وحيد ، فقد يتم تصنيف المشروعات الاستثمارية فى مجموعات متعددة بحيث تضم كل مجموعة أكثر من مشروع استثمارى ، وبالتالى يتم اختيار مجموعة واحدة ، ويتم ذلك عادة بهدف إيجاد تكامل استثمارى فى المجموعة الواحدة .

وتعتمد عملية اختيار البديل الاستثمارى على معلومات تستمد من مصادر مختلفة ، كما يتأثر الاختيار عادة بشخصية القائم به وخبرته وقدراته العلمية واستعداده وتكوينه الشخصى .

وقد يتم الاختيار على مراحل مختلفة بناء على معلومات متوافرة ، وفى ظروف متعددة . الأمر الذى يجعل عملية اتخاذ القرارات صعبة ومتشابكة(١) .

وأى قرار استثمارى رشيد لابد أن تسبقه دراسات تفصيلية للفكرة ـ أو الاقتراح الاستثمارى ـ وللبدائل المتاحة لتنفيذه وتتم هذه الدراسات من خلال إطار منهجى معين يتحدد وفقاً لأهداف المنشأة وسياستها ، وطبيعة المشروع الاستثمارى وحجمه ودرجة خطورته .

وقد أطلق على هذه الدراسات فى الفترة الأخيرة اصطلاح دراسات الجدوى ، وهو يشير إلى اختبار صلاحية الاستثمار من ناحية ، وإلى القياس النسبى لما يحققه الاستثمار من عوائد ومنافع من ناحية أخرى . ويتطلب ذلك من المحاسب ضرورة توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، حيث يتطلب تحليل وتقييم البدائل الاستثمارية ضرورة توافر بيانات عن تكاليف وإيرادات كل بديل استثمارى والتعبير عنها فى صورة نقدية ، وربط هذه المبالغ بالفترات التى يحدث فيها التحصيل أو السداد وتحديد المعيار المناسب للتقييم والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية فى ضوء الظروف التى سوف تسود فى المستقبل ، ويؤثر وقوعها على قيمة البديل ، وهى ما تسمى بحالات الطبيعة .

وتنقسم القرارات تبعا لمدى معرفة متخذ القرار باحتمالات وقوع حالات الطبيعة المختلفة ـ الأحداث المستقبلة ـ التى يتم فى ظلها تطبيق البدائل المتاحة ، إلى قرارات تتخذ فى ظل حالة التأكد ، وقرارات تتخذ فى ظل حالة الخطر ، وقرارات تتخذ فى ظل حالة عدم التأكد (٢) .

والواقع أن عملية تقييم المشروع الاستثمارى فى ظروف التأكد تكون عملية مباشرة ، هدفها توفير معيار مناسب يعبر عن العائد من المشروع الاستثمارى حيث تقوم حالة التأكد على افتراض ضمنى ، وهو أن متخذ القرار لديه معلومات ودراية تامة بالمستقبل ونتائجه .

وفى ظل هذا الافتراض تكون هناك قيمة واحدة فقط أو عائد واحد لكل بديل من البدائل الاستثمارية ، حيث أن الحدث المتوقع يفترض انه معروف على قدر كبير من اليقين ـ وأن كان مثل هذا الافتراض نظريا ولا يتفق مع الواقع الفعلى ـ وفى هذه الحالة يكون الهدف هو اختيار البديل الذى يحقق افضل النتائج .

وعلى هذا الأساس ، فإن القرار النهائى المتعلق بالاختيار يعتمد أساسا على حجم العائد المتوقع لكل بديل ، دون الأخذ فى الاعتبار درجة المخاطرة الناتجة عن عدم التأكد المحيطة بهذا العائد .

ويمكن تبويب معايير تقييم المشروعات الاستثمارية فى ظروف التأكد إلى :

١ ـ : معايير لا تاخذ القيمة الزمنية للنقود فى الاعتبار . وأهمها :

أ ـ معيار فترة الاسترداد .

ب ـ معيار معدل العائد المحاسبى .

٢ ـ معايير تاخذ القيمة الزمنية للنقود فى الاعتبار . وأهمها

أ ـ معيار صافى القيمة الحالية .

ب ـ معيار دليل الربحية

جـ ـ معيار معدل العائد الداخلى

أما فى حالات الخطر وعدم التأكد ، فإن متخذ القرار لايكفيه معرفة العائد كوسيلة للمقارنة بين المشروعات المختلفة أو لاتخاذ قرار بقبول أو رفض مشروع استثمارى معين ، ولكنه يحتاج بالإضافة إلى ذلك ، إلى معلومات كمية عن مقدار المخاطرة التى تحيط بالمشروع الاستثمارى نتيجة لظروف الخطر وعدم التأكد .

أن اتخاذ قرار فى ظروف الخطر يعنى انه ليس لدى متخذ القرار معلومات أو معرفة كاملة محددة عن التدفقات النقدية الخاصة بالمشروع الاستثمارى ، ولا بالأحداث المؤثرة فى نتائج المشروع ، ولكن فى ضوء البيانات المتوافرة عن المشروع يمكن وضع احتمالات موضوعية Objective Probabilities عن التدفقات النقدية والأحداث المتوقعة

أما فى ظروف عدم التأكد فإن متخذ القرار ليست لديه معرفة لا بالتدفقات ولا بالأحداث ، كما أنه ليست لديه البيانات الكافية التى تمكنه من وضع الاحتمالات الموضوعية . ومع ذلك فإن حالة عدم التأكد قد تقترب من ظروف الخطر إذا استطاع متخذ القرار أن يستخدم ما لديه من خبرة ومعرفة شخصية فى توفير احتمالات شخصية

Subjecive Probabilities عن التدفقات النقدية والأحداث المتوقعة .

ويعتبر قياس وتقييم مخاطر الاستثمار الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التأكد من أهم المتغيرات المؤثرة فى قرار الاستثمار ، ويرجع ذلك إلى عدم توفر المعلومات الكاملة التى تسمع بتقدير التدفقات النقدية بدقة لارتباطها بالمستقبل الذى يحيط به عدم التأكد .

وتعبر مخاطر الاستثمار عن الانحرافات الممكن حدوثها للتدفقات النقدية عن القيم المحتملة أو المتوقعة ، وهذه الانحرافات فى التدفقات النقدية قد ترجع إلى تغيرات عن القيم المحتملة لبعض العوامل مثل سعر بيع المنتج ، حجم المبيعات ، تكلفة المواد والعمل ، رأس المال المبدئى للمشروع ، عمر المشروع ، معدلات الضرائب (٣) .

وتصنف المخاطرة إلى نوعين (٤) .

١ - مخاطر عامة وهى مخاطر ناتجة عن عوامل تؤثر على كل أنواع الاستثمارات فى نفس الوقت ، مثل الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، وربما تحدث بصفة دورية ، ولذلك فإن التغيرات تحدث تقريباً لكل أنواع المشروعات ، وإن كانت بدرجات متفاوتة . ولما كانت معظم التغيرات تتحرك مع بعضها فى نفس الاتجاه وإن اختلفت الدرجة ، فإنه يقال إنها مخاطر متشابهة عامة .

٢ - المخاطر الخاصة : وهى المخاطر المرتبطة بنشاط اقتصادى معين ، أو بشركة معينة أو بظروف معينة - كالإضرابات العمالية فى قطاعات معينة والتغيرات فى أذواق المستهلكين ، وأخطاء رجال الإدارة فى شركة معينة - وبالتالى فمن الضرورى التنبؤ بها بشكل منفصل عن النشاط الاقتصادى ككل . وهى لذلك عكس المخاطر العامة .

ولما كانت هذه المخاطر لا يمكن تجنبها كلية ، فإنه يجب العمل على قياسها وتقييمها للحد من آثارها على التدفقات النقدية المتوقعة من المشروع الاستثمارى . وفى هذا المجال يجب على المحاسب الإدارى أن يوفر مقياسا لهذه المخاطر ، ويتم ذلك باستخدام العديد من الأساليب التى تمكن من قياس وتقييم هذه المخاطر واهمها(٥) :

١ - أساليب تقليدية وتشمل:
أ - فترة الاسترداد .
ب - اسلوب تعديل سعر الخصم .
جـ - اسلوب التنبؤات المتحفظة .

٢ - أساليب إحصائية واهمها :
أ - القيمة النقدية المتوقعة .
ب - الانحراف المعيارى .
جـ - معامل الاختلاف .
د - التوزيعات الاحتمالية .

٣ - أساليب بحوث العمليات واهمها :
أ - تحليل الحساسية .
ب - شجرة القرارات .
جـ - نظرية المباريات .

ويحقق استخدام الأساليب الكمية العمل على تقييم هذه المخاطر للحد من آثارها على العائد المتوقع من المشروع الاستثمارى ، كما يؤدى استخدامها إلى زيادة فاعلية وكفاءة المعلومات المحاسبية فى ترشيد القرارات الاستثمارية ، حيث تعتبر أساليب التحليل الكمى أدوات تحليلية علمية ، تساعد المحاسب فى تحليل البيانات والتنبؤ والمقارنة بقصد المفاضلة بين البدائل المتاحة امام متخذ القرار ، والتى على أساسها يتم اختيار افضل بديل منها ، ومما يساعد على ذلك ظهور وانتشار الحاسبات الإلكترونية .

ويجب على المحاسب أن يعطى اهتماما وعناية خاصة عند اختيار المعيار المستخدم فى تقييم المشروع الاستثمارى نظرا لأن كل معيار يعطى ترتيبا أو أولويات مختلفة للبدائل الاستثمارية عن تلك التى تعطيها المعايير الأخرى . فضلا عن اختلاف المعايير المستخدمة لتقييم البدائل الاستثمارية فى ظروف التأكد عن تلك التى تستخدم فى ظروف الخطر وعدم التأكد .

وفى هذا المجال يرى الباحث أن معيار معدل العائد الداخلى Internal Rate Of Return يتميز بالموضوعية واستخلاص رقم واحد يعتبر مقياسا دقيقا لربحية المشروع الاستثمارى ، ويتيح إمكانية المتابعة ، مقارنة التنفيذ الفعلى بالتقديرات .

ويوصى الباحث بتطوير هذا المعيار باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ليلائم ظروف الخطر وعدم التأكد التى تصاحب حدوث التدفقات النقدية الخاصة بالمشروع الاستثمارى ، وبحيث يحقق استخدام هذا المعيار هدفين رئيسيين هما معالجة أثر عنصر الزمن ، وأثر عنصر المخاطرة فى نفس الوقت .

ثانيا : المنهج المقترح لتطوير معيار معدل العائد الداخلى :

١ - مفهوم وطرق تحديد معدل العائد الداخلى

يعبر معدل العائد الداخلى (IRR) عن معدل الخصم الذى يجعل القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية الداخلية ، مساوية للقيمة الحالية للاستثمار المبدئى للمشروع الاستثمارى ، أى انه يعبر عن المعدل الذى يجعل صافى القيمة الحالية مساويا للصفر .

وتستخدم المعادلة الرياضية التالية لايجاد معدل العائد الداخلى :

$$\sum_{س=١}^{ن} \frac{ق_س}{(١ + ع)^س} = ك$$

حيث

ع = معدل العائد الداخلى (والمجهولة قيمته فى هذه المعادلة) .

تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم

المشروعات الاستثمارية فى ظروف الخطر وعدم التأكد

$ق_{س}$ = صافى التدفق الداخل من المشروع الاستثمارى فى الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، ..... ، ن أى تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدى) .

ن = العمر الاقتصادى للمشروع الاستثمارى .

ك = الاستثمار المبدئى (أو التكلفة الاستثمارية) .

وتتم مقارنة معدل العائد الداخلى بالحد الأدنى المقبول كمعدل خصم ـ والذى غالبا مايعبر عن تكلفة راس المال ـ فإذا كان معدل العائد الداخلى أكبر من معدل الخصم ، فإن المشروع الاستثمارى يعتبر مربحا . وعلى العكس من ذلك يعتبر المشروع غير مربح إذا كان معدل العائد الداخلى أقل من معدل الخصم المحدد مسبقا .

وهكذا يقبل المشروع الذى يتم تقييمه إذا ما كان معدل العائد الداخلى ≥ معدل الخصم (أو المعدل الحاسم او المرجعى) .

وتستخدم طرق أخرى لإيجاد معدل العائد الداخلى للمشروع الاستثمارى أهمها :

١ ـ طريقة الرسم البيانى

وفيها يمثل على المحور الرأسى صافى القيمة الحالية للتدفق النقدى عند معدلات خصم مختلفة يتم اختيارها بطريقة عشوائية ـ بحيث تظهر هذه القيمة الحالية احيانا سالبة وأحيانا أخرى موجبة ـ ويمثل المحور الأفقى المعدلات المختلفة للخصم . ثم توصل النقاط البيانية ، فيظهر منحنى دالة يقع جزء منه فى المنطقة الموجبة ، وجزء آخر فى المنطقة السالبة للرسم البيانى ، وتكون النقطة التى يقطع فيها المنحنى المحور الأفقى هى معدل العائد الداخلى المطلوب تحديده . ويتضح ذلك من الشكل البيانى التالى :

ص
٧٠
٦٠
٥٠
٤٠
٣٠
٢٠
١٠
١٠
٢٠
٣٠
٤٠
٥٠
صافى القيمة الحالية (بالألف جنيه)
س
٥٪ ١٠٪ ١٥٪ ٢٠٪ ٢٥٪
معدل الخصم

تحديد معدل العائد الداخلى بالرسم

ب ـ طريقة التجربة والخطا :

يتم إيجاد معدل العائد الداخلى باستخدام هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية :

ـ يتم اختيار معدل خصم عشوائى ، وتستخدم جداول القيمة الحالية لحساب القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية السنوية على أساس هذا المعدل .

ـ يحسب الفرق بين مجموع القيم الحالية لصافى التدفقات النقدية السنوية للمشروع وقيمة الاستثمار المبدئى له ، فإذا كان الفرق بين الاستثمار المبدئى ومجموع القيم الحالية صفرا أو قريباً من الصفر ، يكون معدل الخصم الذى تم اختياره هو معدل العائد الداخلى للمشروع . أما إذا كان الفرق رقما موجبا فيتم إعادة الخطوات السابقة باختيار معدل خصم أعلى من المعدل الذى تم اختياره ، والعكس صحيح إذا كان الفرق رقما سالبا ، فيتم اختيار معدل خصم أقل من المعدل الذى تم اختياره من قبل

وتستمر هذه المقارنة حتى تتم المساواة بين مجموع القيم الحالية لصافى التدفقات النقدية السنوية والاستثمار المبدئى فى المشروع الاستثمارى .

واحتصارا لذلك غالبا ما يتم إيجاد قيمتين لصافى القيمة الحالية ، إحداهما موجبة والأخرى سالبة ، ومن ذلك يمكن استنتاج معدل العائد الداخلى بتطبيق الصيغة الرياضية التالية :

$$\text{ع} = \text{م}_{1} \frac{\text{ص ق ح}_{1}(\text{م}_{2} - \text{م}_{1})}{(\text{ص ق ح}_{1} - \text{ص ق ح}_{2})}$$

حيث :

ع = معدل العائد الداخلى .

$م_{1}$ = معدل الخصم الاصغر الذى يجعل صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية اصغر قيمة موجبة .

$م_{2}$ = معدل الخصم الاكبر الذى يجعل صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية اصغر قيمة سالبة .

ص ق ح_{1} = صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند معدل الخصم الأصغر

(القيمة الموجبة لصافى القيمة الحالية .

ص ق ح$_{ب}$ = صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند معدل الخصم الأكبر (القيمة السالبة لصافى القيمة الحالية) .

ومن الجدير بالذكر أنه فى حالة المشروعات التى تتطلب استثمارا مبدئيا فوريا مع تساوى صافى التدفق النقدى السنوى ، يكون حساب معدل العائد الداخلى أكثر سهولة ، حيث يتم حساب معامل القيمة الحالية ـ أو معامل الاسترداد ـ بقسمة الاستثمار المبدئى على صافى التدفق النقدى السنوى .

وبالبحث فى جداول القيمة الحالية للتدفقات السنوية أمام عدد السنوات (ن) والذى يساوى العمر الاقتصادى للمشروع عن الرقم الذى يطابق أو يقترب من معامل القيمة الحالية ، يتم تحديد معدل الخصم الذى يحقق هذا الرقم والذى يعبر فى هذه الحالة عن معدل العائد الداخلى .

ويتميز معيار معدل العائد الداخلى بما يلى :

(أ) يراعى التغير فى القيمة الزمنية للنقود . وبالتالى يساعد فى تحديد فاعلية المشروع الاستثمارى وقيمته الاقتصادية .

(ب) يعبر عن ربحية المشروع الاستثمارى كنسبة مئوية ، مما يسهل عملية المقارنة بين المشروعات الاستثمارية ، كما يتيح ذلك إمكانية المتابعة ومقارنة التنفيذ الفعلى بالتقديرات .

(جـ) لايتطلب تحديده ضرورة تحديد معدل خصم ، وبالتالى يوفر على المحاسب مشقة تحديد تكلفة رأس المال .

وعلى الرغم من مزايا هذا المعيار ، إلاأنه توجه إليه الانتقادات التالية :

(أ) يفترض أن التدفقات النقدية الداخلة سيعاد استثمارها بمعدل يساوى معدل العائد الداخلى ، وهذا مايصعب تحقيقه فى ظل اعتبارات عدم التأكد .

(ب) يتطلب تحديده مجهوداً كبيراً لكثرة العمليات الحسابية التى تتضمنها عملية حسابه ، فضلاً عن أنه يصعب حسابه إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة غير متساوية أو تتراوح بين تدفقات موجبة وأخرى سالبة . إلا أن ذلك العيب ينعدم فى ظل استخراج الحاسبات الالكترونية .

(جـ) عدم معالجة هذا المعيار لمشكلة الخطر وعدم التأكد .

٢ ـ افتراضات وخطوات تطبيق النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلى :

على ضوء ما سبق أن تناوله الباحث من عرض لأساليب قياس ومعالجة الخطر وعدم التأكد عند تقييم المشروعات الاستثمارية ، يمكن للباحث تطوير نموذج ـ معيار ـ معدل العائد الداخلى باستخدام أسلوب القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ، بهدف تحقيق مواءمة المعلومات المحاسبية لظروف الخطر وعدم التأكد ، والتى تعتبر من أهم المتغيرات المؤثرة فى عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية .

ويرى الباحث أن يتم تطوير نموذج معدل العائد الداخلى على النحو التالى :

$$ك = \sum_{س=1}^{ن} \frac{(ل ق')_{س}}{(1 + ع)^{س}}$$

حيث :

ع = معدل العائد الداخلى .

(ل ق')$_{س}$ = التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر فى الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، ... ، ن أى تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدى) .

ك = الاستثمار المبدئى (أو التكلفة الاستثمارية) .

ن = العمر الاقتصادى للمشروع الاستثمارى .

وبذلك يحقق استخدام هذا النموذج هدفين رئيسيين هما : معالجة أثر عنصر الزمن ـ التوقيت الزمنى للتدفقات النقدية ـ وأثر عنصر المخاطرة فى نفس الوقت .

ونظرا لأن هذا النموذج يعتمد فى حساب معدل العائد الداخلى على القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة سنويا ، والمعدلة بنسبة الخطر ، لذلك تتم مقارنة هذا المعدل بالعائد المضمون الخالى من الخطر ، وليكن سعر الفائدة على السندات الحكومية مثلا .

ويرى الباحث أن يتم تطبيق النموذج المقترح فى ضوء الافتراضات والخطوات التالية .

٢/١ : افتراضات النموذج المقترح :

١ ـ استقلال التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة فى الفترات المختلفة ـ إحصائيا ـ بعضها عن البعض ، بمعنى أنه لايكون هناك أى نوع من الارتباط Correlation بين التدفقات النقدية المتوقعة فى فترة معينة ، وتلك التى يمكن أن تتحقق فى فترة أخرى Independence of Cash Flows Over Time .

٢ ـ أن التدفقات النقدية الخارجة تحدث فى بداية تنفيذ المشروع . وفى حالة إذا ما كانت هذه التدفقات تتم على فترات متتالية ، فلابد من حساب القيمة المتوقعة المعدلة لهذه التدفقات أيضا .

٢/٢ : خطوات تطبيق النموذج المقترح :

١ ـ تقدير التدفق النقدى الداخل خلال سنوات العمر الاقتصادى للمشروع الاستثمارى ويتطلب ذلك وضع تقديرات لثلاثة مستويات للتدفقات النقدية الداخلة سنويا على النحو التالى :

ـ تقدير التدفق النقدى الداخل " التفاؤلى " .

ـ تقدير التدفق النقدى الداخل " الأكثر احتمالا " .

ـ تقدير التدفق النقدى الداخل " التشاؤمى " .

٢ ـ تقدير الاحتمالات المناظرة لكل تدفق نقدى داخل متوقع من المشروع



تطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم

المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد

الاستثماري (تفاؤلي - أكثر احتمالا - تشاؤمي) ، ويتم تقدير هذه الاحتمالات بعدة طرق أهمها[٦] :

(أ) استخدام التحليل الإحصائي لأرقام المبيعات الفعلية للشركات القائمة وللواردات من المنتجات المثيلة ، خلال سلسلة زمنية من خمس إلى عشر سنوات ، لتحديد الاحتمالات المناظرة للتدفق الداخل المتوقع .

ويستخدم هذا الأسلوب إذا كان المشروع الاستثماري يخص شركة قائمة أو إذا كان المشروع يقوم بإنتاج سلع أو منتجات مثيلة لمنتجات شركة قائمة ، أو يتم استيرادها .

(ب) استخدام بيانات الحالة الاقتصادية واتجاهاتها ، حيث تعبر حالة الاستقرار الاقتصادي عن الاحتمال الأكثر حدوثا ، وتعبر حالة التضخم الاقتصادي عن الاحتمال التفاؤلي ، وتعبر حالة الانكماش الاقتصادي عن الاحتمال التشاؤمي مع مراعاة شدة حساسية النشاط الأساسي للمشروع الاستثماري للتغيرات التي تحدث في الحالة الاقتصادية ، وتحديد المتغيرات التي تؤثر في الحالة الاقتصادية العامة والتي ترتبط بالسياسة العامة للدولة ، والسياسات الاقتصادية والقوانين الحكومية ، والسياسات النقدية المتبعة .... الخ .

(جـ) استخدام أسلوب المحاكاة Simulation باستخدام أسلوب " مونت كارلو " عند تقدير التدفقات النقدية الداخلة ، وما يناظرها من احتمالات ، وقد كان لظهور الحاسبات الالكترونية وتطورها فضل كبير في استخدام أسلوب المحاكاة بسرعة وبدقة فائقة[٧] .

(د) استخدام أحد الأساليب الإحصائية لتقدير الاحتمالات الممكنة للتدفق النقدي الداخل مثل :

- استخدام أسلوب التوزيع التكراري للتدفق النقدي الداخل ، بتكوين فئات تكرارية ، ثم حساب عدد مرات تكرار كل فئة ، وتحديد الاحتمال المناظر لكل فئة .

- استخدام الطريقة الإحصائية التي تعتمد على حساب الربيع الأعلى والوسيط والربيع الأدنى ، في حساب تقديرات التدفق النقدي الداخل والاحتمالات المناظرة له .

٣ - حساب القيمة المتوقعة Expected Value للتدفقات النقدية الداخلة السنوية ($\text{ق}'_{\text{س}}$) .

وتعرف القيمة المتوقعة بأنها : " المتوسط المرجح بالاحتمالات للتدفقات النقدية الداخلة المحتملة الحدوث مستقبلا "[٨] .

ويمكن التعبير عن القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة السنوية بالمعادلة التالية :

$$\text{ق}'_{\text{س}} = \sum_{\text{س}=1}^{\text{ن}} \text{ق}_{\text{س}} \times \text{ح}_{\text{ق}_{\text{س}}}$$

حيث :

$\text{ق}'_{\text{س}}$ = القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية .

$\text{ق}_{\text{س}}$ = صافي التدفق النقدي الداخل من المشروع الاستثماري في الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، .... ، ن أي من تعبر التوقيت الخاص بالتدفق النقدي) .

$\text{ح}_{\text{ق}_{\text{س}}}$ = الاحتمال المرتبط بالحدث (أي الاحتمال المصاحب لكل تدفق نقدي ،

وبحيث $\sum_{\text{س}=1}^{\text{ن}} \text{ح}_{\text{ق}_{\text{س}}} = 1$

ن = العمر الاقتصادي للمشروع الاستثماري .

أي أن القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة عبارة عن مجموع حاصل ضرب كل تقدير للتدفق النقدي في الاحتمال الخاص به . وفي ضوء أسلوب القيمة المتوقعة يتم اتخاذ قرار الاستثمار باختيار المشروع صاحب أكبر قيمة متوقعة للتدفقات النقدية الداخلة إذا ما تساوت التدفقات النقدية الخارجة للمشروعات الاستثمارية .

وعلى الرغم من سهولة حساب القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة المحتملة الحدوث لكل مشروع استثماري ، فضلا عن أنها تمثل الأساس المستخدم في قياس وتقييم مخاطر الاستثمار في المشروعات الاستثمارية ، إلا أنها لاتقيس درجة المخاطر المصاحبة للمشروع الاستثماري ، ولذلك لابد من معرفة درجة تشتت التدفقات النقدية الداخلة المقدرة حول القيمة المتوقعة لها .

ولذلك لابد أن يتوافر لمتخذ القرار - بالإضافة إلى ذلك - مقياس كمي للخطر الذي يتعرض له المشروع ، ويتمثل في مدى التشتت الذي يمكن أن يصاحب النتائج المتوقعة أثناء التنفيذ ، ويعتبر الانحراف المعياري أهم المؤشرات المستخدمة في قياس الخطر والتعبير عن التشتت في النتائج المتوقعة .

٤ - حساب الانحراف المعياري للتدفقات الداخلة السنوية عن القيمة المتوقعة لها ($\sigma_{\text{س}}$) .

يعتبر الانحراف المعياري Standard Deviation مقياسا كميا مطلقا للتشتت - أو المخاطرة - التي ينطوي عليها المشروع الاستثماري . ويتم حسابه بإيجاد الجذر التربيعي لمجموع مربعات انحرافات القيم - أي مفردات التدفق النقدي - عن وسطها الحسابي - أي القيمة المتوقعة - أو هو الجذر التربيعي للتباين[٩] .

فالانحراف المعياري لتوزيع معين حول الوسط الحسابي للتوزيع يستخدم

كمقياس للمخاطرة المرتبطة به . ومن ثم يمكن تقييم درجة المخاطرة المصاحبة للمشروع الاستثمارى ، إذا ما تم تحديد درجة تشتت القيم الاحتمالية المقدرة للتدفق النقدى الداخل وانحرافها عن القيمة المتوقعة لها ، طبقا لنمط وشكل التوزيع الاحتمالى لكل مشروع استثمارى ، ومن الطبيعى أن يتم اختيار المشروع صاحب أقل انحراف معيارى .

ويستخدم النموذج التالى لحساب الانحراف المعيارى للتدفقات النقدية الداخلة .

$$\sigma_{\text{س}} = \sqrt{\sum_{\text{س}=1}^{\text{ن}} \left(\text{ق}_{\text{س}} - \text{ق}'\right)^{2} \text{ح}_{\text{ق}_{\text{س}}}}$$

حيث :

$\sigma_{\text{س}}$ = تعبر عن الانحراف المعيارى . وباقى الرموز لها نفس المعانى التى سبق ذكرها .

وعلى الرغم مما يتميز به الانحراف المعيارى من سهولة الحساب والاستخدام ، إلا أنه لايعتبر مقياسا سليما للخطر فى كل الحالات ، حيث يمكن أن تنشأ مشاكل عند استخدام الانحراف المعيارى ، وخاصة إذا تساوى مشروعان فى المقدار المطلق للانحراف المعيارى ، ولكن اختلفا فى القيمة المتوقعة ، أو عندما يكون حجم أحد المشروعين أكبر من الآخر ، بمعنى أن يكون ذا تكلفة أكبر وتدفقات نقدية أكبر ، وبالتالى يكون له انحراف معيارى كبير بدون أن يكون أكثر مخاطرة . ولحل مثل هذه المشاكل يتم تحليل الخطر باستخدام قيم نسبية للمخاطرة بدلا من قيم مطلقة . وهذا هو مفهوم معامل الاختلاف Coefficent of Variation .

٥ ــ حساب معامل الاختلاف أو نسبة الخطر ($\text{ت}_{\text{س}}$) بقسمة الانحراف المعيارى للتدفقات النقدية السنوية على القيمة المتوقعة لهذه التدفقات . أى :

$$\text{ت}_{\text{س}} = \frac{\sigma_{\text{س}}}{\text{ق}'_{\text{س}}}$$

ويطلق عليه أيضا معامل التغير ، أو نسبة المخاطرة . وتظهر أهمية هذا المعامل فى أنه مقياس نسبى ، حيث أنه يقيس عدد وحدات الخطر بالنسبة لوحدة واحدة من العائد المتوقع ـ أى يوضح مقدار المخاطرة لكل جنيه من العائد ـ وبالتالى كلما انخفضت قيمته ، فإن درجة المخاطرة بالنسبة للوحدة من العائد سوف تنخفض ، ومن ثم يكون الاختيار على أساس معامل الاختلاف الأصغر .

وبصفة عامة فإن معامل الاختلاف يعبر عن أسلوب مكمل للانحراف المعيارى ، حيث تتحدد بناء عليه نسبة المخاطرة ، وبالتالى نسبة معامل التأكد .

٦ ــ حساب معامل التأكد (أو معادل التأكد Certainty Equivalent) ($\text{ل}_{\text{س}}$) وذلك بطرح معامل الاختلاف ـ نسبة الخطر ـ من ١٠٠٪ . أى :

$$\text{ل}_{\text{س}} = ١٠٠\% - \text{ت}_{\text{س}}$$

ويقوم هذا الأسلوب على إمكانية تعديل التدفقات النقدية المتوقعة فى ضوء درجة المخاطرة ، بدلاً من تعديل المعدل الذى يستخدم لخصم هذه التدفقات . أى تحويل التدفق النقدى المتوقع غير المؤكد إلى تدفق نقدى مؤكد يتم خصمه على أساس معدل الخصم الخالى من الخطر .

ومن ثم فإن قيمة معامل التأكد تكون بين صفر وواحد صحيح ـ حيث يزيد معامل التأكد كلما انخفض معامل الاختلاف ـ وكلما قل هذا المعامل عن الواحد الصحيح وقرب من الصفر دل ذلك على خطورة الاقتراح الاستثمارى .

ويستند هذا الأسلوب إلى مفهوم نظرية المنفعة ، حيث تتساوى منفعة الحصول على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه مثلا يحققه مشروع استثمارى معين يتعرض لعنصر الخطر (أى غير مؤكد) ، مع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه يحققه مشروع استثمارى خال من الخطر . فإذا وجدت المنشأة أن المشروعين متساويان بالنسبة لها ، فهذا يعنى أن منفعة الحصول على عائد غير مؤكد مقداره ٣٠٠٠ جنيه تتساوى مع منفعة الحصول على عائد مؤكد ٢٠٠٠ جنيه . ولذلك فإن أى اقتراح استثمارى يحقق قيمة أقل مما يعادل القيمة فى حالة التأكد يكون مرفوضا .

وإذا ما توافرت بيانات عن العائد المؤكد والعائد غير المؤكد ، يكون معامل التأكد لكل فترة هو نسبة التدفق النقدى المؤكد إلى التدفق النقدى المتضمن المخاطر ـ أى غير المؤكد ـ وبالتالى يتم حساب معامل التأكد فى هذه الحالة على النحو التالى :

$$\frac{\text{التدفق النقدى المؤكد (أو معدل العائد المؤكد)}}{\text{التدفق النقدى غير المؤكد (أو معدل العائد غير المؤكد)}}$$

ويختلف معامل التأكد عن طريقة استخدام معدلات خصم معدلة بالمخاطرة حيث تتضمن الأخيرة معدل عادى ـ خال من المخاطرة ـ مضافاً إليه هامش أو علاوة الخطر Risk Premium ، ومن الطبيعى أن ارتفاع درجة المخاطرة تؤدى إلى زيادة هامش المخاطرة .

٧ ـ حساب التدفقات النقدية المعدلة بنسبة الخطر ($(\text{ل ق}')_{\text{س}}$) ، وذلك بضرب القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية السنوية ($\text{ق}'_{\text{س}}$) فى معامل التأكد لهذه التدفقات ($\text{ل}_{\text{س}}$) . أى :

$$(\text{ل ق}')_{\text{س}} = \text{ق}'_{\text{س}} \times \text{ل}_{\text{س}}$$

٨ ـ حساب معدل العائد الداخلى باستخدام النموذج المقترح التالى :

$$\sum_{\text{س}=1}^{\text{ن}} \frac{(\text{ل ق}')_{\text{س}}}{(1 + \text{ع})^{\text{س}}} = \text{ك}$$

كما يمكن تطبيق نفس الخطوات السابقة مع استخدام طريقة التجربة والخطأ السابق توضيحها ، لتحديد معدل العائد الداخلى . وفى هذه الحالة لابد من تحديد صافى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ، وتطوير النموذج المستخدم على النحو التالى :



$$\text{ع} = \text{م}_{1} + \frac{\text{ص ل ق}'\,\text{ح}_{1}(\text{م}_{2} - \text{م}_{1})}{(\text{ص ل ق}'\,\text{ح}_{1} - \text{ص ل ق}'\,\text{ح}_{2})}$$

حيـث :

ع = معدل العائد الداخلى .

م_{1} = معدل الخصم الأصغر .

م_{2} = معدل الخصم الأكبر .

$\text{ص ل ق}'\,\text{ح}_{1}$ = صافى القيمة الحالية للتـدفقـات النقـديـة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر (وذلـك عند معـدل الخصم الأصغر) .

$\text{ص ل ق}'\,\text{ح}_{2}$ = صافى القيمة الحالية للتـدفقـات النقـديـة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر (وذلـك عند معـدل الخصم الأكبر) .

ثالثا- دراسة تطبيقية للنموذج المقترح لمعدل العائد الداخلى :

يتناول الباحث فيما يلى تطبيق النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلى على إحدى دراسات الجدوى الاقتصادية والتى لم تتعرض لقياس وتقييم مخاطر الاستثمار التى ترتبط بحالة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية الداخلة كعوائد متتابعة الحدوث . والتى يمكن تلخيص أهم نتائجها فيما يلى

(جـدول ١)

معدل العائد الداخلى طبقاً لدراسة الجدوى

السنة	صافى التدفقات النقدية	سعر خصم ٢٠٪	القيمـة الحاليـة	سعر خصم ٢٤٪	القيمـة الحاليـة
٠	(١٢٥٠٠)	١	(١٢٥٠٠)	١	(١٢٥٠٠)
١	١٥٩٠	,٨٣٣	١٣٢٤	,٨٠٦	١٢٨٢
٢	٣٧١٣	,٦٩٤	٢٥٧٧	,٦٥٠	٢٤١٣
٣	٣٧١٣	,٥٧٩	٢١٥٠	,٥٢٤	١٩٤٦
٤	٣٧١٣	,٤٨٢	١٧٩٠	,٤٢٣	١٥٧١
٥	٣٧١٣	,٤٠٢	١٤٩٣	,٣٤١	١٢٦٦
٦	٣٤٢١	,٣٣٥	١١٤٦	,٢٧٥	٩٤١
٧	٢٨١٥	,٢٧٩	٧٨٥	,٢٢٢	٦٢٥
٨	٢٨١٥	,٢٣٣	٦٥٦	,١٧٩	٥٠٤
٩	٢٨١٥	,١٩٤	٥٤٦	,١٤٤	٤٠٥
١٠	٦٥٩٠	,١٦٢	١٠٦٨	,١١٦	٧٦٤
			+ ١٠٣٥		- ٧٨٣

$$\text{ع} = ٢٠ + \frac{١٠٣٥ \times ٤}{١٠٣٥ + ٧٨٣} = ٢٢,٣٪$$

ونظراً لأن دراسة الجدوى تتضمن تقديراً لمستوى واحد من التدفق النقدى الداخل ، لذلك لابد من تحويل تقديرات التدفق النقدى الداخل إلى ثلاثة مستويات احتمالية هى :

- التقـدير التفـاؤلى للتدفق النقـدى الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .
- التقدير الأكثر احتمالا للتدفق النقدى الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .
- التقدير التشاؤمى للتدفق النقـدى الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .

ويرى الباحث أنه يمكن أن يتم هذا التحويل بطريقة إحصائية تعتمد على حساب الربيع الأدنى والوسيط والربيع الأعلى . فالوسيط هو مقياس للقيمة التى تتوسط المجموعة إذا رتبت أعداد المجموعة ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً ، وبالتالى يمكن أن تعبر قيمة الوسيط عن القيمة الأكثر احتمالاً للتدفق النقدى الداخل .

أما القيمتان الواقعتان عند الربيعين الأول والثالث (الأدنى والأعلى) فيمكن استخدامهما للتعبير عن التقدير التشاؤمى والتقدير التفاؤلى للتدفق النقدى الداخل .

كما يمكن الاستفادة من التوزيع التكرارى لهذه التدفقات النقدية فى التعبير عن الاحتمال المناظر لكل مستوى من مستويات التدفق النقدى الداخل . وذلك على النحو التالى :

(جـدول ٢)

(١) صافى التدفق النقدى الداخل للمشروع (طبقاً لدراسة الجدوى)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
صافى التدفق النقدى الداخل	١٥٩٠	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٤٢١	٢٨١٥	٢٨١٥	٢٨١٥	٦٥٩٠

٢- الجداول التكرارية :

الجدول التكرارى والتكرار المتجمع الهابط لصافى التدفق النقدى الداخل للمشروع طبقاً لدراسة الجدوى :

(جدول ٣)

الجدول التكرارى		الجدول التكرارى والمتجمع الهابط	
فئـات	تكرارات	حدود دنيا للفئات	تكرار متجمع هابط
-١٥٠٠	٤	اكبر من ١٥٠٠	١٠
-٣٠٠٠	٥	اكبر من ٣٠٠٠	٦
-٤٥٠٠	صفر	اكبر من ٤٥٠٠	١
-٦٠٠٠	١	اكبر من ٦٠٠٠	١
		اكبر من ٧٥٠٠	صفر
	١٠		

٣- حســاب قيـمـة الـوسيـط والـربعيين (الأعـلى والأدنى) :

(١) الوسيط :

ترتيب الوسيط = ١٠ ÷ ٢ = ٥

∴ قيمة الوسيط =

$$٣٠٠٠ + ١٥٠٠ \; \frac{٦ - ٥}{٥} = ٣٣٠٠$$

(ب) الربيع الأعلى :

ترتيب الربيع الأعلى = ١٠ ÷ ٤ = ٢,٥

قيمة الربيع الأعلى =

$$٣٠٠٠ + ١٥٠٠ \; \frac{٦ - ٢,٥}{٥} = ٤٠٥٠$$

(حـ) الربيع الأدنى :

ترتيب الربيع الأدنى $\frac{١٠}{٤} \times ٣ = ٧,٥$

قيمة الربيع الأدنى =

$$١٥٠٠ + ١٥٠٠ \; \frac{١٠ - ٧,٥}{٤} = ٢٤٣٨$$

وعلى هذا الأساس تكون تقديرات التدفق النقدى الداخل والاحتمـالات المناظرة لها على النحو التالى :

	التقدير	الاحتمال
- التدفق النقدى الداخل التفاؤلى	٤٠٥٠	,١
- التدفق النقدى الداخل الأكثر احتمالاً	٣٣٠٠	,٥
- التدفق النقدى الداخل التشاؤمى	٢٤٣٨	,٤

٤- القيمة المتوقعة للتدفق النقدى الداخل :

$$ق'_س = \sum_{س = ١}^{ن} ق_س \times ح_{ق_س}$$

$= ق_١ ح_١ + ق_٢ ح_٢ + ق_٣ ح_٣$

$= (٤٠٥٠ \times ,١) + (٣٣٠٠ \times ,٥)$

$+ (٢٤٣٨ \times ,٤)$

$= ٣٠٣٠$

٥- الانحراف المعيارى :

$$\sigma_س = \sqrt{\sum_{س = ١}^{ن} (ق_س - ق')^٢ \; ح_{ق_س}}$$

$$\sigma_س = \sqrt{٢٨٠٦٧٦} = ٥٢٩,٨$$

ومن الممكن استخدام الجدول التالى فى حساب الانحراف المعيارى للتدفق النقدى :

(جـــدول ٤)

ومن الممكن استخدام الجدول التالى فى حساب الانحراف المعيارى للتدفق النقدى :

تحديد الانحراف المعيارى للتدفق النقدى الداخل

صافى التدفق النقدى (ن)	القيمة المتوقعة ($ق'$)	الانحراف عن القيمة المتوقعة ($ق - ق'$)	مربع الانحراف عن القيمة المتوقعة $(ق - ق')^2$	الاحتمـــال $ح_{قس}$	التبايـــن $(ق - ق')^2 \times ح_{قس}$
٤٠٥٠	٣٠٣٠	١٠٢٠	١٠٤٠٤٠٠	,١	١٠٤٠٤٠
٣٣٠٠	٣٠٣٠	٢٧٠	٧٢٩٠٠	,٥	٣٦٤٥٠
٢٤٣٨	٣٠٣٠	(٥٩٢)	٣٥٠٤٦٤	,٤	١٤٠١٨٦
				إجمالى التبايـــن	٢٨٠٦٧٦

∴ الانحراف المعيارى =

$\sqrt{٢٨٠٦٧٦} = ٥٢٩,٨$

٦- معامل الاختلاف :

$$ت_س = \frac{\sigma_س}{ق'_س}$$

$$= \frac{٥٢٩,٨}{٣٠٣٠} = ١٧,٥٪$$

∴ معامل معادل التاكد ($ل_س$) = ١٠٠ - ١٧,٥٪ = ٨٢,٥٪

وبالتالى تكون التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ($ل ق'$)$_س$ = ٣٠٣٠ × ٨٢,٥٪ = ٢٥٠٠

٧- معدل العائد الداخلى وفقا للنموذج المقترح :

يحسب معدل العائد الداخلى وفقا للنموذج المقترح التالى :

$$ك = \sum_{س=١}^{ن} \frac{(ل ق')_س}{(١ + ع)^س}$$

وبالتعويض فى هذا النموذج باستخدام القيم السابق تحديدها ، نجد أن معدل العائد الداخلى (ع) = ١٥,١٪

كما يمكن تطبيق النموذج المرتبط بطريقة التجربة والخطأ والسابق تطويره أيضاً على النحو التالى :

$$ع = م_١ + \frac{ص ل ق' ح_١ (م_٢ - م_١)}{(ص ل ق' ح_١ - ص ل ق' ح_٢)}$$

ويتطلب تطبيق هذا النموذج حساب صافى القيمة الحالية للقيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر باستخدام معدلين للخصم ولمدة تساوى العمر الاقتصادى للمشروع :

١ - ص ل ق' $ح_١$ بمعدل ١٤٪ لمدة ١٠ سنوات

= ٢٥٠٠ × ٥,٢١٦ - ١٢٥٠٠ = + ٥٤٠

٢ - ص ل ق' $ح_٢$ بمعدل ١٦٪ لمدة ١٠ سنوات

= ٢٥٠٠ × ٤,٨٣٣ - ١٢٥٠٠ = - ٤١٧

$$∴ ع = ١٤ + \frac{٥٤٠ \times ٢}{٥٤٠ + ٤١٧} = ١٥,١٪$$

وبمقارنة معدل العائد الداخلى الذى تم تحديده وفقا للنموذج المقترح .(أى باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر) ، بمعدل العائد الداخلى الذى تم تحديده بدراسة الجدوى . فإنه يلاحظ أن هناك نقصا قدره ٧,٢٪ ، ويمثل هذا النقص النسبة التى تقابل المخاطر المصاحبة للتدفق النقدى الداخل للمشروع الاستثمارى . وذلك على النحو التالى :

(جـــدول ٥)

مقارنة معدل العائد طبقا لدراسة الجدوى بالمعدل المحسوب وفقا للنموذج المقترح

معدل العائد وفقا لدراسة الجدوى	معدل العائد وفقا للنموذج المقترح
٢٢,٣٪	١٥,١٪

وتوضح النتائج السابقة أن استخدام النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي ، قد ادى إلى تقييم مخاطر عدم التاكد المصاحبة للتدفق النقدى الداخل للمشروع الاستثمارى للحد من آثارها على العائد المتوقع ، وبالتالى زيادة فاعلية وكفاءة المعلومات المحاسبية فى ترشيد القرارات الاستثمارية .

* خلاصة البحث :

يخلص الباحث من الدراسة فى هذا البحث إلى النتائج التالية :

١ ـ تعبر مخاطر الاستثمار عن الانحرافات الممكن حدوثها للتدفقات النقدية عن القيم المحتملة أو المتوقعة ، ويعتبر قياس وتقييم هذه المخاطر الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التأكد من أهم المتغيرات المؤثرة فى القرارات الاستثمارية . ويرجع ذلك إلى عدم توافر المعلومات الكاملة التى تسمح بتقدير التدفقات النقدية بدقة ، لارتباطها بالمستقبل الذى يحيط به عدم التأكد . ويحقق استخدام الأساليب الكمية العمل على تقييم هذه المخاطر للحد من آثارها على العائد المتوقع من المشروع الاستثمارى ، كما يؤدى استخدامها إلى زيادة فاعلية المعلومات المحاسبية فى ترشيد القرارات الاستثمارية ، حيث تعتبر أساليب التحليل الكمى ادوات تحليلية علمية ، تساعد المحاسب فى تحليل البيانات والتنبؤ والمقارنة بقصد المفاضلة بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار لاختيار افضل بديل منها ، ومما يساعد على ذلك ظهور وانتشار الحاسبات الالكترونية .

٢ ـ يجب على المحاسب ان يعطى اهتماما وعناية خاصة عند اختيار المعيار المستخدم فى تقييم المشروع الاستثمارى ، نظراً لان كل معيار يعطى ترتيباً او اولويات مختلفة للبدائل الاستثمارية عن تلك التى تعطيها المعايير الاخرى . فضلاً عن اختلاف المعايير المستخدمة لتقييم البدائل الاستثمارية فى ظروف التأكد عن تلك التى تستخدم فى ظروف الخطر وعدم التأكد .

وفى هذا المجال يوصى الباحث باستخدام معيار معدل العائد الداخلى حيث انه يتميز بالموضوعية واستخلاص رقم واحد يعتبر مقياساً دقيقاً لربحية المشروع الاستثمارى ، ويتيح إمكانية المتابعة ومقارنة التنفيذ الفعلى بالتقديرات ، كما يمكن تطوير هذا المعيار باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ليلائم ظروف الخطر وعدم التأكد التى تصاحب حدوث التدفقات النقدية الخاصة بالمشروع الاستثمارى ، بحيث يحقق استخدام هذا المعيار هدفين رئيسيين هما : معالجة اثر عنصر الزمن ـ التوقيت الزمنى للتدفقات النقدية ـ وأثر عنصر المخاطرة فى نفس الوقت ، وذلك وفقا للنموذج المقترح التالى :

$$ك = \sum_{س=1}^{ن} \frac{(ل\,ق')_{س}}{(1+ع)^{س}}$$

حيث :

ع = معدل العائد الداخلى .

$(ل\,ق')_{س}$ = التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر فى الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، ... ، ن أى تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدى) .

ك = الاستثمار المبدئى (أو التكلفة الاستثمارية) .

ونظراً لأن هذا النموذج يعتمد فى تحديد معدل العائد الداخلى على القيمة المتوقعة للتدفقات الداخلة سنويا والمعدلة بنسبة الخطر ، لذلك تتم مقارنة هذا المعدل بالعائد المضمون الخالى من الخطر ، وليكن سعر الفائدة على السندات الحكومية مثلاً

المراجع

١ ـ د . أحمد حسين عبد المنعم ، المعلومات وعملية اتخاذ القرارات ، المجلة العربية للإدارة ، العدد الثانى ، المجلد الثانى ، إبريل ١٩٧٨ ، ص ١٤ .

٢ ـ د . فرهاد محمد على الأهدن ، الاقتصاد الإدارى : مدخل فى اتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، ١٩٨٦) ، ص ٥٢ .

٣ ـ Hendriks, j. a., « Analysis of Risk in captal Budgeting », Management Accounting, April, 1977, P. 41.

٤ ـ د . سيد الهوارى ، الإدارة المالية : الاستثمار والتمويل طويل الأجل (القاهرة : مكتبة عين شمس ، سنة ١٩٨٨) ، ص ١١٧ ـ ١١٨ .

٥ ـ Varky, K. V., « Capital Expenditure Evaluation and Uncertainty » Management Accounting, March, 1978, P. 287 .

٦ ـ د . محمد عثمان إسماعيل حميد ، أساسيات دراسة الجدوى الاقتصادية : وقياس مخاطر الاستثمار (الطبعة الأولى ؛ القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٨٧) ص ص ١٨٨ ـ ١٩٧ .

٧ ـ د . جلال الشافعى ، دراسة جدوى المشروعات فى ظل ظروف المخاطرة وعدم التاكد ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثانى ، السنة التاسعة ، مايو ١٩٨٠ ، ص ٧٢ .

٨ ـ د . محمد عثمان إسماعيل حميد ، مرجع سابق ، ص ١٩٩ .

٩ ـ د . محمد فتحى محمد على ، الإحصاء المتقدم (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢) ، ص ص ١١٠ ـ ١٢٠ .



وصفية للمحاسبة الإدارية

TOWARDS A DESCRIPTIVE THEORY OF MANAGEMENT ACCOUNTING

تقديم :

من المتفق عليه أن المحاسبة الإدارية تشكل ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذى يسعى إلى الوفاء بمتطلبات المديرين أو بشكل عام المستخدمين الداخليين بالمنشاة ، ومن ثم يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية لم يتم ممارستها إلا عندما بدات المنشات فى تلقى معلومات ذات صبغة مالية عن نشاطاتها المختلفة .

كذلك فإنه يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية ظهرت عندما أخذ التبادل الاقتصادى يحتل مكاناً بالأسواق الداخلية بالمنشات وليس فى الأسواق الخارجية ، (Johnson & Kaplan, 1987, P.19) وطبقاً لذلك فإن المحاسبة الإدارية تعد - ليس فقط - عنصراً متفاعلاً ومؤثراً فى التغيير التنظيمى بالمنشات ولكنها أيضاً تعمل على المساعدة فى نموها .

والملاحظ أن الدراسات فى مجال المحاسبة الإدارية قد انتشرت بدرجة كبيرة منذ الستينيات من هذا القرن تقريباً ، حيث قام الباحثون بتطوير وتحسين أساليب جديدة لتقديم المعلومات المحاسبية للإدارة ، التى يمكن القول معها بأن المحاسبة الإدارية أصبحت تتضمن العديد من الأنشطة التنظيمية التى تبدو تجميعاً لأساليب عديدة - فى مجالات عديدة - والتى يتم تطبيقها لمشكلات مختلفة مثل تكلفة المنتج ، الموازنات ، تسعير التحويلات ، الرقابة الداخلية ، تخصيص التكلفة .. وغيرها . (محمد الشناوى ، ١٩٩٢) .

ورغم هذه الدراسات العديدة فلا يوجد حتى الآن اتفاق عام على تعريف للمحاسبة الإدارية ، حيث يوجد العديد من التعريفات لها والتى تتراوح مابين العمومية بدرجة كبيرة بحيث أنها تقدم هيكلاً فضفاضاً للمحاسبة الإدارية ، إلى تعريفات محدودة « ضيقة » تؤكد على مدخل بحث معين (Scapens, 1985, P. 7) فمثلاً ترى وجهة النظر المهنية أن المحاسبين الإداريين يجب أن يهتموا بجميع أوجه المحاسبة عدا المراجعة الخارجية ، ومن ثم فإن إعداد القوائم المالية والإدارة المالية للمنشاة يجب أن يكون ضمن وظيفة المحاسبة الإدارية ، إلا أن الباحث يرى أن وجهة النظر هذه لا تساعد على تقديم وسيلة للبناء والدراسة فى مجال المحاسبة الإدارية .

ويؤكد الباحث فى هذا الصدد على أنه لفهم دور المحاسبة الإدارية الحالى فى المنشات ، فإنه من المهم دراسة تاريخها ، أى دراسة وفهم البيئة الاجتماعية والتاريخية التى تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ومبررات استخدامها ، إن هذه الدراسة لا تعد هامة فقط لشرح دور وطبيعة المحاسبة الإدارية فى الوقت الحالى ، بل أيضاً فى إلقاء الضوء على إمكانات التطور المستقبلى لها .

ومن ناحية أخرى فإنه من الأمور المتفق عليها أن المعرفة البشرية هى نتاج اجتماعى من صنع الإنسان ، فهى ناتج عمل الأفراد (Habermas, 1978.) فالمعرفة يتم توليدها بواسطة الأفراد ولهم وتتعلق بهم وببيئتهم الاجتماعية والمادية والعلم ما هو إلا منهج لتسجيل تلك الخبرات البشرية والربط بين

عناصرها على أسس عقلية ، وتعد النظرية مجموعة من هذه الروابط العقلية تستخدم لتفسير وشرح كيف تعمل ظاهرة معينة .

والمحاسبة الإدارية لا تختلف في هذا المجال ، فهي تسعى إلى التوفيق في العلاقة بين الأفراد - العاملين بالمنشأة - وحاجياتهم وبيئاتهم التي يعملون فيها ، وفي وجود علاقة تغذية مرتدة منظمة فإن الفكر المحاسبي هو نفسه يتغير ويتطور مثل الأفراد وبيئتهم وإدراكهم لتغير حاجياتهم . (Chua, 1986.) .

ومما يسهم في إبراز دور العلم المعرفي هو النظرية لهذا العلم التي تساعد على تحديد هويته وفي ضوئها يتم تحديد مايجب دراسته أكثر من غيره وما الذي لم يدرس ومستوى ما تم التوصل إليه ، ويرى الباحث أن المحاسبة الإدارية لا تختلف في هذا المجال كذلك .

لماذا نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

في مجال التنظير المحاسبي عموماً يمكن تمييز مدخلين رئيسيين* هما المدخل الوصفي أو ما يطلق عليه النظرية الوصفية Descriptive Theory والمدخل المعياري أو ما يطلق عليه النظرية المعيارية Normative Theory حيث يتعلق المدخل الوصفي بمجموعة من المعرفة المنظمة تتعلق بالموجود فعلاً التي تناقش عملية صياغة معايير ، لماذا يجب أن يكون What is What should be

- يهدف المدخل الوصفي للتنظير إلى شرح ووصف البيئة الموجودة فعلاً باستخدام نماذج مبسطة لهذا الغرض تساعد على إمكانية التنبؤ ومن ثم التأثير ، أما المدخل المعياري فيعتمد على بناء افتراضات ثم إجراء عملية الاستنتاج أو الاستدلال المنطقي منها ويقوم على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة مقدماً (Ijiri, 1975, P. 8.) .

ولكل من المدخلين السابقين مميزاته ومحدداته ، إلا أنه مما يجدر الإشارة إليه هو أن التنظير المعياري في مجال المحاسبة عموماً لم يؤد للآن إلى الاتفاق العام على إطار فكري محدد لما يجب أن تكون عليه الظواهر الخاصة بطبيعة وموضوع النظرية المحاسبية ، بما

دكتور
محمد مسعد الشناوي
استاذ مساعد بقسم المحاسبة
اكاديمية السادات للعلوم الادارية

يسمح باستنباط أهدافها ووظائفها واختيار البدائل المحاسبية المرغوبة اقتصادياً واجتماعياً ، ويؤكد ذلك ما أقرته جمعية المحاسبة الأمريكية من حيث أنه لا يوجد حتى الآن نظرية محاسبية واحدة تلقى القبول العام . (A.A.A., 1977,P.1.) .

وبالإضافة إلى هذا المجدد للنظرية المعيارية ، وأنه نظرا لحداثة المحاسبة الإدارية وعدم الاتفاق على تعريف محدد لها ، وتعدد اساليبها وعدم الاتفاق على هيكل واضح لتلك الأساليب ، فإن الباحث يرى أن المدخل الوصفي يكون أكثر واقعية بصدد عملية التنظير في مجال المحاسبة الإدارية .

كذلك فإن الباحث يرى أن محاولة تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية يمكن أن تساعد على إدراك وفهم الأساليب والأدوات المختلفة للمحاسبة الإدارية ومبررات استخدام تلك الأساليب وإمكانية تطويرها مستقبليا .

وبالإضافة إلى ذلك فإن الباحث يعتقد أن محاولة تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية والتي تتضمن ماذا يحدث وإيضاحه وتفسير العلاقة السببية بين المحاسبة الإدارية والنشاطات المختلفة للإدارة ، يمكن أن يكون اساساً جيداً لتحديد ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الإدارية والتي تساعد في مرحلة متقدمة على صياغة وتطوير فروض لنظرية معيارية للمحاسبة الإدارية .

إن تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية يساعد على الوصول إلى نموذج أكثر واقعية لتفسير السلوك الإداري والتعرف أكثر على دور النظم الرقابية بالمنشآت . •

وبصدد تطوير النظرية الوصفية المبتغاة للمحاسبة الإدارية ، فإن الباحث يقوم باستعراض النظريات من مجالات المعرفة المختلفة والتي يمكن إرجاع الأسس للدراسات في مجال المحاسبة الإدارية إليها ، وهي ثلاث نظريات منها ما يتعلق بالتفسير الاقتصادي وهي نظرية الوكالة ، ونظرية تكلفة الصفقة ومنها ما يتعلق بالتفسير البيئي حيث تتعلق بالبيئة التي تعمل بها المنشاة وهي النظرية الموقفية وذلك باستعراض موجز لتلك النظريات الثلاث لمفهوم كل منها والافتراضات التي تقوم عليها ومحدداتها ، ثم مساهماتها في مجال

* يرى بعض الباحثين في مجال التنظير المحاسبي وجود أنواع أخرى من النظريات مثل النظرية الإيجابية أو الوضعية Positive Theory التي يرى الباحث أنها تندرج تحت المدخل الوصفي حيث أنها تصف ما هو موجود عليه من ممارسات محاسبية .

المحاسبة الإدارية ، ويلى ذلك تحليل لما تقدمه هذه النظرية من مساهمات فى مجال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية والإهمالات التى اغفلتها تلك النظريات فى هذا الصدد ، ثم عرض للنظرية البنائية الاجتماعية والتى يرى الباحث ان فكرتها يمكن ان تنطوى على مساهمات جيدة بخصوص استكمال ما اغفلته النظريات السابقة لتطوير النظرية الوصفية للمحاسبة الإدارية .

أولا : النظرية الموقفية
CONTINGENCY THEORY

نشأت النظرية الموقفية من خلال الدراسات والأبحاث فى مجال نظريات التنظيم والنظرية السلوكية ، والتى تعتمد نماذجها على افتراض منطقى عام وهو أن هناك عوامل موقفية والتى تتفق الدراسات على أنها أساساً اللايقينية البيئية ، والهيكل التنظيمى والتقنية ، والتى يجب بطريقة أو بأخرى أن تتوافق معا فى سبيل الحصول على الأداء الجيد للمنشأة . (Drazin & Van De Van, 1985; Van De Van & Drazin, 1985; Mohr, 1982; Tosi & Solocum, 1984; Fray & Solcum, 1984; Roty, 1989.)

هذا ويمكن تصوير العلاقة الموقفية فى عبارتين هما « لو أن » و« إذن » ، حيث « لو أن » هى المتغير المستقل و« إذن » هى المتغير التابع ، وعموماً ينظر إلى اللايقينية البيئية والتقنية على أنها متغيرات مستقلة ، والمفاهيم والأساليب الإدارية بالمنشأة على أنها المتغيرات التابعة (Luthan, 1987.)

وفى وجهة نظر شاملة لمدخل النظرية الموقفية يرى Kast (1973.) أنها تسعى لفهم العلاقات المتشابكة فيما بين الوحدات التنظيمية الفرعية بالمنشأة ، بالإضافة إلى العلاقة بين المنشأة والبيئة التى تعمل بها ، ومحاولة صياغة نماذج لتلك العلاقات أو الوضع النسبى للمتغيرات .

إن النظرية الموقفية تؤكد على الطبيعة المتباينة للمنشآت ، وتحاول تفسير كيف تعمل تلك المنشآت فى ظل حالات متباينة وخصائص مختلفة ، إنها تهتم أساساً بعملية اقتراح تصميمات تنظيمية وتصرفات إدارية أكثر ملاءمة لمواقف معينة ، ويمكن القول بأن مفهوم الملاءمة Fitt ness هو حجر الزاوية فى تلك النظرية والذى يؤدى دوراً دقيقاً وهاماً فى هذا المجال

الافتراضات التى تقوم عليها النظرية :

يجمع مؤيدو النظرية الموقفية على بعض المفاهيم والافتراضات التى تقوم عليها تلك النظرية والتى يلخصها الباحث فيما يلى

١ ـ يرفض هؤلاء المؤيدون ما يطلق عليه المبادىء العامة للإدارة ، حيث يرون أنه لا توجد طريقة مثلى للإدارة أو التنظيم ولكن مايقوم به المديرون يعتمد على الخصائص البيئية ، ومن ثم فإن الممارسات الإدارية هى أساساً موقفية .

٢ ـ يتبع ما سبق أن إدارة المنشأة يجب أن تقوم بتزويد نفسها بالمهارات والقدرات لتشخيص المشكلات ، حيث يجب عليها معرفة التصرف الملائم الذى يجب أن تقوم به وفى الوقت المناسب ، ويمد مدخل الموقفية الإدارة بمفاهيم وأدوات وطرق وأساليب تشخيصية والتى تفيد فى تحليل المشكلات الموقفية واتخاذ القرار المناسب بصددها .

٣ ـ يعد مدخل النظرية الموقفية قابلاً للتطبيق للعديد من المهام الإدارية ، خاصة تلك التى تنطوى على مكون سلوكى ، وتفيد النماذج الموقفية بشكل كبير عندما تكون هناك حاجة لتعريف أو إعادة تعريف العلاقات التنظيمية .

٤ ـ تختلف النظرية الموقفية عن النظريات الأخرى من حيث صياغة الفرض الخاص بها ، حيث أنه يفترض فى النظريات الأخرى وجود ترابط غير شرطى « بسيط » فيما بين المتغيرات المختلفة بالنموذج ، فى حين نجد أن الفرض الخاص بالنظرية الموقفية أكثر تعقداً نظراً لضرورة وجود ارتباط شرطى لمتغيرين مستقلين أو أكثر مع ناتج تابع .

٥ ـ تعتمد النظرية الموقفية على افتراض رئيسى وهو أنه لكى تحقق المنشأة فعالية فى الأداء يجب أن يتلاءم هيكلها وعملياتها مع بيئتها اللايقينية والتقنية والحجم ، وبمعنى آخر فإن قانون التفاعل فى النظرية الموقفية يتطلب أن يعتمد الأداء التنظيمى على الملاءمة فيما بين بيئة المنشأة وهيكلها وعملياتها . (Thomas, 1986) إن المفهوم الرئيسى للفرض الموقفى هو الملاءمة

مساهمات النظرية الموقفية فى مجال المحاسبة الإدارية

قام العديد من الباحثين فى مجال المحاسبة الإدارية فى الآونة الأخيرة بالسعى إلى تحديد العوامل الموقفية والتى تؤثر على خصائص نظام المحاسبة الإدارية للمنشأة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية بها ، ويمكن القول بأن النماذج أو الدراسات التى تبنت مدخل الموقفية قد لاقت قبولاً فى مجال المحاسبة الإدارية . (Otely, 1980.)

وباستعراض الدراسات والأبحاث فى مجال المحاسبة الإدارية والمبنية على فكرة الموقفية ، يمكن القول بأنها ركزت على بعدين أساسيين :

الأول خصائص نظم ومعلومات المحاسبة الإدارية مثل دراسات Bruns & Waterhous, 1975, Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Gordon & Miller, 1978; Gordon & Narayanan, 1984; Chenhall (8,Morris, 1986.

الثانى : استخدامات أساليب المحاسبة الإدارية مثل دراسات (محمد الشناوى ، ١٩٩٠ب ، ١٩٩١) (Khandwalla, 1977; 1984; Rockness & Shields, 1984; Merchant, 1984, MacIntosh, 1985; Mark, 1989.)

إلا أنه يمكن بالإضافة إلى ماسبق تمييز بعض الدراسات القليلة والتى قد ركزت على البعدين معا مثل دراسة Merchant (1981) والتى تضمنت خصائص نظم المحاسبة الإدارية مثل درجة التأثير على خطط الموازنة ، وأساليب المحاسبة الإدارية - مثل استخدام إعداد الموازنة على الأساس الصفرى - معا فى دراسة العوامل المحددة لنظام المحاسبة الإدارية .

* فقد قام (Merchant, 1981.) امتدادا لأعمال كل من Gordon & Miller (1978), Bruns & Waterhouse (1975) بدراسة العلاقة بين البيئة التنظيمية (الحجم ، التنوع ، درجة اللامركزية) وخصائص أساليب نظام إعداد الموازنة والأداء .

* كذلك قام Chenhall & Morris (1986) بدراسة التأثيرات المباشرة وغير المباشرة لكل من اللامركزية واللايقينية البيئية ومدى الاعتماد المتبادل فيما بين الوحدات التنظيمية بالمنشأة على نظام المحاسبة الإدارية .

* وقد خلصت دراسات كل من (Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Rockness & Shields, 1984.) إلى أنه بصدد تصميم نظام المحاسبة الإدارية فإن طبيعة الرقابة التنظيمية به تتوقف على نوع الهيكل التنظيمى والذى يتوقف بالتالى على التقنية والبيئة .

* وخلصت دراسات كل من (Hirst, 1981; Gordon & Narayanan, 1984.) إلى أن كلا من الهيكل التنظيمى ونظام المعلومات يتوقف أو يعتبر دالة للبيئة التى تعمل فيها المنشأة .

* كذلك فى دراستى كل من (Govindarajan, 1984; Mark; 1989.) واللتان تتعلقان بدراسة تأثير اللايقينية البيئية على تقييم الأداء فقد خلصا إلى أنه كلما زادت اللايقينية البيئية لجأ المدير إلى استخدام مدخل تقييم أداء ذاتى والعكس كلما قلت اللايقينية البيئية كان من المفضل لدى المدير استخدام نماذج تقييم الأداء ، وأن وجود ملاءمة جيدة بين اللايقينية وأسلوب تقييم الأداء يمكن أن ينتج عنه تحسين فى أداء المنشأة .

* وفى مجال إعداد الموازنة فقد قام Merchant (1984.) بدراسة أثر المتغيرات التقنية والخصائص التنظيمية على عملية إعداد الموازنة ، وكذلك قام محمد الشناوى (١٩٩٠ ا) بدراسة أثر العوامل الموقفية على التميز فى إعداد الموازنة .

هذا ومن خلال استعراض الدراسات السابقة والمتعلقة بمساهمات النظرية الموقفية فى مجال التنظير الوصفى للمحاسبة الإدارية ، يمكن للباحث استخلاص مايلى .

- تؤيد هذه الدراسات أن المنفعة التى يمكن الحصول عليها من خصائص نظام المحاسبة الإدارية يعد دالة للبيئة التى يعمل بها ذلك النظام .
- تتفق هذه الدراسات عموماً على أن البيئة التى تعمل بها المنشأة تعد العامل الموقفى الحاكم أو الأكثر سيطرة والمفترض فى هذا المجال ، وأن اللايقينية البيئية أصبحت من المحتمل أكثر أن تكون هى المقياس الأكثر شيوعاً للتعبير عن البيئة الخارجية للمنشأة .

محددات النظرية الموقفية

يرى جمهرة كبيرة من المنظرين فى مجال التنظيم والسلوكيات أو فى مجال المحاسبة الإدارية أن النظرية الموقفية رغم قبولها بشكل جيد ، إلا أنها تعانى من عديد من المحددات والتى تحد من التطبيق العملى لتلك النظرية ، ومن أهم هذه المحددات مايلى :

١ - تعانى النظرية الموقفية من نقص الوضوح إلى الحد الذى يرى به البعض أنها ليست نظرية على الإطلاق بالمفهوم التقليدى للنظرية والتى هى مجموعة من الافتراضات المترابطة تم إعدادها جيداً (Schoonhoven, 1981.) حيث لا تعد أكثر من استراتيجية لاقتراح الطرق التى يتم بها تفسير ظاهرة ما ، والتى تعتمد على عدد محدود من الافتراضات الضمنية ، فرغم أن الاستراتيجية العامة للنظرية واضحة بطريقة معقولة إلا أن جوهرها يعتبر غير واضح .

٢ - يترتب على نقص الوضوح فى المدخل الموقفى عدم وضوح طبيعة التفاعل العملى المفترض والذى يتم التنبؤ به فى هذه النظرية ، فعندما يؤكد منظور النظرية الموقفية على أن هناك علاقة بين متغيرين مستقلين مثلاً التقنية والهيكل واللذين يؤثران على متغير تابع وهو الفعالية ، فإنهم يفترضون أن هناك تفاعلاً قائماً بين المتغيرين الأولين والذى يصعب تحديد وجوده من عدمه ومدى أهمية هذا التفاعل إحصائيا

٣ - نتيجة لما سبق فإن هذه النظرية لا تستطيع تقديم صيغة محددة للتفاعل الذى تفترضه ، حيث أن الدالة الرياضية لهذا التفاعل الضمنى فيما بين التقنية أو البيئة والهيكل التنظيمى عادة لا تكون واضحة ، إن الدالة التى تفترضها هذه النظرية يجب أن يكون بالإمكان عمليا تمثيلها بواسطة دالة رياضية مما يعد من الصعوبة بمكان فى هذه النظرية (Roty, 1984.

٤ ـ تفترض النظرية الاعتماد على النموذج الخطى ، وأن العلاقات الموجودة فيها هى علاقات خطية ، ولكن المشاهد عمليا أن معظم العلاقات بين المتغيرات مثل التقنية ، الهيكل ، البيئة والفعالية .. وغيرها هى علاقات غير خطية ، ومن ثم يمكن القول بأن النظرية الموقفية تفشل فى تصوير العلاقة بين معظم المتغيرات الموقفية .

٥ ـ تفترض النظرية الموقفية أنه يتم تصوير العلاقات بين المتغيرات الموقفية فقط فى صورة تأثيرات متماثلة ، فتقترح مثلاً ان قيمة أقل لمتغير مثل الهيكل التنظيمى مع قيمة أقل لمتغير أخر مثل البيئة من المتوقع أن ينتج عن ذلك تنظيمات فعالة ، ولكنها لم تتطرق إلى حالة عدم وجود مثل هذا التماثل وعلى سبيل المثال فى حالة وجود قيمة كبيرة للهيكل التنظيمى مع وجود قيمة قليلة للبيئة مثلاً ، حينئذ لا تستطيع النظرية توضيح نتيجة هذا على الفاعلية .

٦ ـ يلاحظ أن هناك إجابة واحدة فقط لدى النظرية الموقفية والتى تعدها الأفضل بالنسبة لموقف بيئى معين مما يعنى عدم وجود فرصة للاختيار لديها فيما بين البدائل المختلفة بصدد تصميم الهيكل التنظيمى المناسب .

٧ ـ تفترض النظرية الموقفية ثبات البيئة مما يعنى انه ليس لدى المنشأة فرصة إمكانية التأثير على البيئة التى تعمل بها أو حتى رقابتها .

٨ ـ تفترض هذه النظرية أن معايير تقييم الأداء يتم تحديدها خارج نطاق المنشأة ، مما يوحى بأن تلك المعايير هى خارج رقابة المنشأة .

عموماً ، فالملاحظ أن الدراسات والأبحاث فى مجال نظريات التنظيم ـ والتى تم تطوير النظرية الموقفية أساساً من خلالها ـ تعتمد بدرجة كبيرة على المتغيرات الموقفية ـ مثل البيئة ، التقنية والتى فى الأغلب الأعم ـ لم يتم تعريفها بدقة ومن ثم يمكن تفسيرها بطرق شتى ، مما قد يؤثر على إمكانية الحصول على نتائج جيدة فى هذا الصدد ، وإذا أضفنا إلى ذلك عدم وجود إطار نظرى واضح يتعلق بطبيعة تأثيرات تلك المتغيرات الموقفية على المتغيرات التنظيمية محل الاهتمام مثل نظام المحاسبة الإدارية الموجود بالمنشأة ، فإن ذلك يعد محدداً رئيسياً لتطبيق النظرية الموقفية فى مجال المحاسبة الإدارية ، إلا أنه رغم ذلك فإن الباحث يرى أن النظرية الموقفية تبدو لتؤدى دوراً مفيداً بصدد دراسة وفهم دور وطبيعة المحاسبة الإدارية بالمنشأة ـ كما أوضحه فى مساهمتها فى هذا المجال ـ والذى يساعد بالتالى فى مجال التنظير الوضعى للمحاسبة الإدارية .

ثانيا ـ نظرية الوكالة
AGENCY THEORY

يمكن القول بأن نظرية الوكالة قد نشأت فى السبعينيات من هذا القرن ومن خلال الدراسات والبحوث فى مجال اقتصاديات المعلومات والتى تنظر إلى المنشأة على أنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية فيما بين موردى عوامل الإنتاج المختلفة ومستخدمى ناتج المنشأة .

وتعنى نظرية الوكالة بدراسة المنشأة على أنها تمثل موقفاً حيث يوجد فرد أو اكثر « الرئيس » يقوم بتوظيف « استخدام » فرد أو أفراد آخرين « الوكلاء » لأداء بعض الخدمات ، حيث يقوم الرئيس لهذا الغرض بتفويض السلطة إلى الوكيل الذى يقوم بدوره باتخاذ قرارات والقيام بتصرفات يفترض فيها أن تعمل على تعظيم منفعة الرئيس .

إن الدراسات والأبحاث التى تناولت نظرية الوكالة مثل (Baiman, 1982; Grossman & Hart, 1983; Demeski & et al, 1984; Singh, 1985; Pratt & Zeckhauser, 1985; Magee, 1986; Wattes & Zimmerman, 1986; 1990; Kaplan & Atkinson, 1989; Armstsong, 1991; Siwaramakrishnan & Baiman, 1991).

تتعلق أساساً بمشكلة هيكلة العلاقة بين الرئيس « أو الرؤساء » والوكيل « أو الوكلاء » من أجل تقديم الحوافز المناسبة للوكيل للقيام بتصرفات والتى تؤدى إلى تعظيم منفعة الرئيس ، وفى هذا الصدد تفترض هذه الدراسات بالطبع ان كلا من الرئيس والوكيل رشيدين اقتصاديا بحيث أن كليهما ينشد تعظيم منفعته الخاصة

وتعترف نماذج نظرية الوكالة باللايقينية فقط بالنظر إلى بعض المتغيرات التى يتحكم فيها الوكيل بفضل خبراته ، ومن ثم فإنه تتم رقابة غير كاملة لسلوك الوكيل فى ظل تكلفة مناسبة ، ومن ثم فإن هذه النماذج تسعى أساساً لتحديد أفضل ناتج وأنسب ترتيبات ممكنة للمشاركة فى المخاطرة بين الرئيس والوكيل ، والتى يطلق عليها فى هذه النظرية « العقد » .

الافتراضات التى تقوم عليها النظرية

تقوم نظرية الوكالة على عدة افتراضات يمكن إجمالها فيما يلى .

١ ـ يفترض نموذج الوكالة أن الأفراد رشداء ولدى كل منهم قدرات جيدة للتنبؤ بالمستقبل ، بالإضافة إلى قدرتهم على توقع وتقييم احتمالية جميع المواقف الطارئة والممكن حدوثها مستقبليا .

٢ ـ تنبع تصرفات كل فرد ذاتياً من داخله ومبنية على أولوياته ومعتقداته التى

قام بتحديدها جيداً ، كذلك فإن الفرد يتوقع أن يتصرف الآخرون تماماً على نفس النمط أى على أساس الأولويات والمعتقدات الخاصة بكل منهم .

٣ ـ تفترض النظرية عدم تماثل المعلومات فيما بين الرئيس والوكيل ، حيث يفترض ان الوكيل بحكم خبرته ووظيفته لديه معلومات خاصة والتى لا يستطيع الرئيس الحصول عليها بدون تحمل تكلفة فى سبيل ذلك . وتتوقف مصداقية المعلومات التى يقدمها الوكيل على قيمة المنفعة التى يتوقعها من تقديم تلك المعلومات (محمد الشناوى ١٩٨٧ أ) .

٤ ـ يفترض عادة أن الوكيل أساساً كاره لكل من العمل والمخاطرة .

٥ ـ يوافق كل من الرئيس والوكيل على « عقد » محدد بمقتضاه يحصل الوكيل على أجر ثابت بالإضافة إلى مكافات تشجيعية تحدد بناء على أدائه الفعلى على حين يتم تحديد الأجر الثابت طبقاً لسوق العمل الخارجى

مساهمات نظرية الوكالة فى مجال المحاسبة الإدارية

يمكن القول بأن مساهمة رئيسية لنظرية الوكالة فى مجال بحوث ودراسات المحاسبة الإدارية تتلخص فى تقديم إطاراً مترابطاً منطقياً من خلاله يمكن دراسة إجراءات وأساليب المحاسبة الإدارية ، ومبررات وجودها ، ومن ثم تفسير وفهم لدور وطبيعة المحاسبة الإدارية فى المنشآت .

إن تأكيد نظرية الوكالة على الاتساق الداخلى بالمنشأة ، ووجود متبارين ذوى تفكير عقلانى ، دفع الباحثين لدراسة إجراءات وأساليب المحاسبة الإدارية فى ظل هذا النموذج ، ومن أهم مجالات مساهمة هذه النظرية فى هذا الصدد مايلى ـ

فى مجال إعداد الموازنات

هناك دراسات وأبحاث تتعلق باستخدام نظرية الوكالة فى تحديد الحالات التى فى ظلها تصبح التعاقدات المبنية على الموازنات مثالية ، بالإضافة إلى الدراسات التى تناولت المشاركة فى إعداد الموازنة ، حيث تقدم نظرية الوكالة بعض التبصرات الهامة فى هذا المجال . (Penno, 1984; 1990; Baiman & Evans, 1983; Dye, 1983; Mia, 1988 .) .

حيث يمكن القول بأن الوكيل من المتوقع أن يتصل بالرئيس أو بالمشاركة فى عملية إعداد الموازنة بالكيفية التى تؤدى إلى تعظيم المنفعة المتوقعة للوكيل ، ومن وجهة نظر الرئيس تمثل مشاركة الوكيل هذه الرغبة فى الحصول على المعلومات التى يستحوذ عليها الوكيل والمتعلقة ببيئة التشغيل التى يعمل فيها (محمد الشناوى . ١٩٨٧ «أ») .

ويلاحظ فى هذا الصدد أن المصلحة الذاتية للوكيل يمكن أن تؤدى إلى إيجاد التحيز فى الموازنة فى حالة عدم قدرة الرئيس على الحصول على المعلومات الخاصة التى لدى الوكيل من خلال عملية المشاركة (محمد الشناوى ١٩٩٠ «أ») ، وفى مجال نظرية الوكالة فإن ظاهرة التحيز فى إعداد الموازنة يمكن وصفها على أنها عدم كفاءة أو خسارة ناتجة على اللاتناسق فى معلومات القرار المسبق فيما بين كل من الرئيس والوكيل .

وفى مجال فحص انحرافات التكلفة

التى تم معالجتها بواسطة العديد من الباحثين بهدف تقديم وتطوير نماذج فحص تلك الانحرافات (Mage, 1976; 1986. فقد قام عديد من الباحثين مثل (Lambert, 1985; Yong, 1986, Baiman & At Al, 1987.) .

باستخدام نموذج نظرية الوكالة فى هذا المجال بغرض دراسة ردود الفعل السلوكية للمديرين لنماذج فحص انحرافات التكلفة ، وأثر الدافعية على تصرفاتهم ، وأثر ذلك كله على القرار الخاص بمتى يتم فحص انحرافات التكلفة . (محمد الشناوى ١٩٨٧ «ب») .

وفى مجال المحاسبة على أساس المسئولية

الملاحظ أن المفهوم التقليدي فى هذا الصدد هو أن التقارير المحاسبية يجب أن يتم إعدادها وفقاً لمجالات المسئولية ، وأن اداء المدير يجب أن يتم تحديده بناء على العوامل التى يمكن رقابتها (Solomons & 1972 P . 83 .).

إلا أن نظرية الوكالة توافق على هذا التفسير لمحاسبة المسئولية فقط فى عالم من اليقينية التامة ، أما فى حالة وجود اللايقينية فإن نظام المحاسبة على أساس المسئولية التقليدية لا يعد أمثل فى هذه الحالة . (Baiman & Noel, 1985) .

حيث أن معنى ذلك إعفاء الوكيل من المشاركة فى المخاطرة الناجمة عن اللايقينية البيئية ، نظراً لأن مثل هذه الحالة لن تؤدى إلى تعظيم دالة المنفعة بالنسبة للرئيس ، إن أحد مجالات نظرية الوكالة يتعلق بالمشاركة المثلى فى المخاطرة بين الرئيس والوكيل ، والتى يمكن إيجادها بربط جزء من مكافأة الوكيل بأدائه الفعلى فى ظل حالة البيئة الموجودة ، والتى عليه اخذها فى الحسبان بصدد اتخاذه للقرارات

وفى مجال تخصيص (توزيع) التكلفة

حيث قام عدد من الباحثين ومن أهمهم (Zimmerman, 1979; Watts & Zimmerman, 1986; 1990) باستخدام

نماذج نظرية الوكالة فى هذا المجال ، والملاحظ أن هذه الدراسات حتى الآن توضح فقط أن أى تغيير فى الجزء الثابت من مكافأة الوكيل ، يمكن أن يؤثر على دافعيته ، ولكن لما يتم حتى الآن تحليل للعلاقة أو الارتباط بين مبدأ المشاركة فى المخاطرة ، وعملية تخصيص التكلفة ، حيث يرى الباحث فى هذا الصدد أن عملية تخصيص التكلفة تحتاج إلى نموذج وكالة ذات فترة متعددة وأشخاص متعددين ، إلا أن النماذج الحالية تتعلق بشخصين ، وبفترة واحدة ، حيث لا تستطيع شرح أو تفسير عملية تخصيص التكلفة بشكل منطقى ، وهو ماسيتطرق إليه الباحث فى محددات نظرية الوكالة .

وفى مجال تقييم الأداء

حيث توفر المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة لأغراض تقييم الأداء واستخدام مقاييس الأداء كمدخلات لعملية تحديد المكافآت التى يستحقها الوكيل ، فقد توافرت عدة دراسات لاستخراج نموذج نظرية الوكالة لهذا الغرض (Banker, & Datar, 1984) .

وفى مجال الرقابة الإدارية

عموماً نجد العديد من الأبحاث والدراسات التى استخدمت نموذج الوكالة فى هذا المجال ، ومن أهمها : (Baiman & Demski, 1980; Demski, Et al , 1984; Singh, 1985; Gale & Hellwing, 1985; Dye, 1988).

والتى تقدم تبصرا إضافياً بخصوص التقييم الأمثل لنظم الرقابة الإدارية .

محددات نظرية الوكالة

هناك عدة انتقادات يتم توجيهها لنظرية الوكالة يمكن أن تحد من استخدامها فى مجال المحاسبة الإدارية ، ويمكن تلخيص أهم هذه الانتقادات فيما يلى

١ ـ التبسيط الشديد فى الافتراضات التى يقوم عليها نموذج الوكالة مثل الافتراض أن الإدارة العليا بالمنشأة يمكنها فرض رأيها على جميع المديرين (الوكلاء) بدقة ، وبدون أية تكلفة إضافية ، والافتراض بأنه يمكن للإدارة العليا أن تجبر جميع المديرين (الوكلاء) على تجديد العقد معها وجميعها افتراضات غير عملية

٢ ـ التبسيط فى النماذج التى يتم تحليلها ، فنظراً لأن نماذج الوكالة تؤكد على الاتساق الداخلى بالمنشأة ، والحلول المثلى ، فإنه يمكن القول بأن بحوث نظرية الوكالة فى الأغلب الأعم مقيدة بنماذج مبسطة بدرجة كبيرة .

٣ ـ تركز نماذج الوكالة عموماً على سلوك لفترة واحدة ، ومن ثم فإنها لا تساهم بدرجة كبيرة فى تفسير وحل بعض المشكلات العديدة والهامة التى لها طبيعة فترات متعددة .

٤ ـ عموماً فإن نماذج نظرية الوكالة تكون محدودة بفردين فقط يتم التعاقد فيما بينهما (الرئيس ـ الوكيل) ، ومن ثم فإنها تكون محدودة الفائدة فى معالجة قضايا المحاسبة الإدارية ، والتى تتعلق بوجود أكثر من فردين (رؤساء ووكلاء متعددون) .

٥ ـ الصعوبات الحسابية الخاصة بنمذجة مشكلة الوكالة ، فالملاحظ أن معظم الأبحاث فى مجال نظرية الوكالة ـ نظراً لانبثاقها عن فكرة اقتصاديات المعلومات ـ قد ركزت على عمليات حسابية معقدة ، وقد يكون هذا الانتقاد هاماً إذا كان يُنظر إلى دور نظرية الوكالة على أنه قاصر على تزويد المحاسبة الإدارية بمعادلات حسابية فقط ، يمكن تطبيقها فى الممارسات العملية ، ولكن نظراً لأن الباحث يرى أن استخدامها فى هذا المجال أبعد من ذلك ، حيث يرى أن نظرية الوكالة إطار لتحليل القضايا والمشكلات فى مجال المحاسبة الإدارية وإلقاء الضوء عليها ، ومن ثم فإن هذا الانتقاد يعد قليل التأثير .

٦ ـ يرى البعض أن العديد من منشآت الأعمال لا تصلح فيها نماذج الوكالة ، حيث يصعب إجراء التحليل بها من ناحية ضرورة وجود تعاقدات رسمية ، نظراً لوجود قدر كبير من المرونة فى تحديد ما يحصل عليه المديرون من رواتب ومكافآت ، بالإضافة إلى وجود عوامل سلوكية عديدة تؤثر فى شكل التعاقد مثل إمكانيات الترقى من عدمه ، مهام وواجبات الوظيفة وغيرها ، إن القرارات المتعلقة بمن يقوم باتخاذ قرار الترقية وكيفية توزيع الأجور الإضافية والعلاوات غالباً ما تكون سلطة تقديرية للرؤساء ، ولا يتم بالضرورة وضعها كاملة فى شكل تعاقد وظيفى (Baker, Et Al, 1988) .

٧ ـ يرى البعض أن العلاقة بين الرؤساء والمرءوسين لا يمكن وضعها من الناحية العملية فى نموذج رياضى بحت ، حيث إن تلك العلاقة تعتمد على الملاحظة الشخصية وسلوك الأفراد بناء على الحوافز الممنوحة لهم ، فبناء على افتراضات نموذج الوكالة يمكن ملاحظة أن كره الوكيل للمخاطرة يرتبط إيجابياً بالتعاقدات المبنية على السلوك ، وسلباً بالتعاقدات المبنية على الناتج (Eisenhardt, 1989 .)

ونظراً لهذه المحددات لاستخدام نظرية الوكالة عموماً ، وفى مجال المحاسبة الإدارية خصوصاً فإن البعض يرى أنه يمكن القول بأنه لا توجد أية نتائج لهذه النظرية فى مجال المحاسبة الإدارية ، وبمعنى آخر فإنه لا يمكن القول بأن

المديرين بالمنشآت يمكنهم استخدام نماذج نظرية الوكالة لاتخاذ قرارات أفضل (Anthony, 1989) .

ويرى الباحث عموماً أن إطار نظرية الوكالة يمكن أن يقدم بعض التبصرات المفيدة بصدد دراسة وفهم دور وطبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت ، خصوصاً التأكيد على دور المحاسبة الإدارية كنظام رقابي وكنظام لتعضيد عملية اتخاذ القرار . إن هذا التأكيد لنظرية الوكالة في مجال المحاسبة الإدارية يوضح أهمية المعلومات المحاسبية في تحيز المديرين ، وضرورة أخذ مدى استجاباتهم السلوكية في الاعتبار بصدد تصميم نظام المحاسبة الإدارية .

كذلك فإنه يمكن القول بأن نظرية الوكالة أكدت أيضاً على أهمية تقاسم المخاطر بصدد تصميم نظام المحاسبة الإدارية مخالفة بذلك الدراسات السابقة على استخدامها في مجال المحاسبة الإدارية ، والتي كانت تسعى إلى عزل المدير عن البيئة اللايقينية .

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أن بحوث نظرية الوكالة يمكن أن تقدم مساهمات جيدة لفهم قضايا المحاسبة الإدارية فهماً أفضل لدور وطبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت ، ومع ذلك يجب ألا يتم النظر إليها على أنها المدخل الوحيد لذلك ، ولكن يجب أخذ المداخل الأخرى في الحسبان ، والتي يمكن أن تقدم مساهمات إضافية لا يمكن تجاهلها بصدد التنظير الوصفي للمحاسبة الإدارية .

ثالثاً : نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة

TRANSACTION COST ECONOMICS THEORY

تعد نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة امتداداً وتطبيقاً للنظرية الاقتصادية للمنشأة ، والتي تعتمد على فكرة اقتصاديات التنظيم الداخلي للمنشآت بهدف التعرف على الطرق البديلة لتنظيم النشاطات الاقتصادية في تلك المنشآت ، والتي تناولتها العديد من الكتابات ، ومن أهمها (Bowen & Jensen, 1986; Mixon, & Uri, 1985; Jensen, 1983; Williamson, 1975; 1979; 1981; 1986; Johnson & Kaplan, 1987) .

والتي تعتمد جميعاً على الإطار النظري لمدخل الأسواق والمنشآت ، حيث قام بإعداده WILLIAMSON (1975) الذي ينظر إلى الصفقات والتعاقدات على أنها أساس عملية التبادل الاقتصادي سواء داخل أو خارج المنشأة ، وأن وحدة التحليل الأساسية هي الصفقة TRANS-ACTION التي يمكن أن تتدرج من البساطة (منتج نمطي) إلى التعقيد (منتج متخصص إلى درجة كبيرة) .

وفي ظل هذه النظرية فإن هناك مجموعة من العوامل - يمكن أن تُعزى إليها تكلفة الصفقة - ويمكن تصنيفها إلى عوامل بشرية وعوامل بيئية ، حيث تتعلق العوامل البشرية بالرشد والنفعية ، ويعني الرشد هنا قدرة الأفراد على تجنب الخطأ مع السلوك بطريقة رشيدة عند مواجهة مشكلات أو بصدد اتخاذ قرارات ، وأما النفعية فتعني زيادة الافتراض المعروف والخاص بالنفع الذاتي من جانب الأفراد حتى يقوموا بسلوك استراتيجي من ناحيتهم قد ينتج عنه تحيز في المعلومات التي يستحوذ عليها المديرون . وأما العوامل البيئية فتتضمن عاملي اللايقينية والتعقيد اللذين يشيران إلى المعرفة غير الكاملة للحالات المستقبلية الممكنة .

تنظر النظرية إلى المنشأة على أنها سوق عمل داخلي يمكن تمييز العديد من الصفقات المختلفة بها ، والتي تحكم تكاليف كل صفقة منها مجموعة العوامل السابق ذكرها ، وتؤكد على أن معظم النشاط التنظيمي يتعلق بعدة فترات ، وليس بفترة واحدة ، ومن ثم فإنها تركز على أهمية الأداءات التاريخية للأفراد للتمييز بينهم في أسواق العمل الداخلية (المنشآت) .

وبينما تركز هذه النظرية على أن يتم تنظيم الصفقات الداخلية بالمنشأة بحيث يتم تدنيه تكاليف تلك الصفقات . تضع تأكيداً أقل مقارنة بنظرية الوكالة على النمذجة الرسمية للبيئة الاقتصادية وعلى استخراج الحلول المثلى .

هذا وتسمح نظرية تكلفة الصفقة بإمكانية وجود تعاقدات غير كاملة ، مما يؤدي إلى السلوك النفعي لدى المديرين ، وترى النظرية أن الإجراءات التي تضعها المنشأة للحد من هذا السلوك النفعي - الإجراءات الحاكمة - مثل نظم محاسبة التكاليف ، نظام إعداد الموازنة ، طرق تسعير التحويلات ، قواعد تخصيص التكلفة . وغيرها ، ستحدد قواعد مباراة إعادة التفاوض التي يجب أن تتم بين طرفي التعاقد عندما يظهر موقف جديد لم يتم التعرض له في التعاقد الأولي .

الافتراضات التي تقوم عليها النظرية

يمكن تحديد الافتراضات التي تقوم عليها نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة فيما يلي : -

١ - تفترض النظرية أن جميع الأفراد بالمنشأة يتصرفون طبقاً لاهتماماتهم الشخصية وهو ما يشار إليه في النظرية بالسلوك النفعي .

٢ - تفترض النظرية أن الأفراد ليست لديهم إمكانات عقلانية غير محدودة ، حيث إن جميع الأفراد يتصرفون بهدف تعظيم منفعتهم المتوقعة على حين أن النظرية تفترض أن نجاحهم في أداء هذا محدود أو مقيد بقدرتهم - المحدودة - على استحواذ وتشغيل المعلومات وبتكلفة أو خسارة نتيجة عملية اتخاذ قرار أو إجراء تعاقد ما .

٣ ـ وكنتيجة للرشد أو العقلانية المحدودة فإن النظرية تفترض أن الفرد لا يستطيع التنبؤ بجميع الظروف الموقفية المستقبلية الممكن حدوثها ، ومن ثم لا يمكن أخذ هذه الظروف فى الحسبان فى عقد التوظيف الذى يتم فى البداية .

٤ ـ كنتيجة لما سبق ـ وبخلاف نظرية الوكالة ـ فإن نظرية تكلفة الصفقة تفترض أن تكون التعاقدات غير كاملة نظراً لاحتمال وجود مثل هذه الظروف الموقفية المستقبلية ، وكنتيجة لافتراض تعظيم النفعية الذاتية ، فإن كلا طرف التعاقد من المتوقع أن يتصرف نفعياً إلى المدى الذى تسمح به حالة السوق الداخلى ، ومن ثم فمن المتوقع وجود سلوك متباين وعدم تعاون أو تنسيق بين طرف التعاقد فى حالة وجود مثل هذه الظروف الموقفية فى المستقبل .

مساهمات نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة فى مجال المحاسبة الإدارية

فى ظل الافتراض الرئيسى الذى تقوم عليه النظرية والخاص بالتعاقدات غير الكاملة ، فإن اقتسام الفائض ـ فى حالة عدم التعاقد عليه نظراً لحدوث ظروف جديدة ـ يعتمد على المركز التفاوضى النسبى لأطراف التعاقد ، والذى يعتمد هو الآخر على نوعية الاستثمارات الفعلية وطريقة تنظيم الصفقة ، بالإضافة إلى الإجراءات الحاكمة ـ أساليب المحاسبة الإدارية ـ التى يتم الاتفاق عليها ، وعلى ذلك يمكن القول بأن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على كل من مقدار الفائض الذى يتم التفاوض عليه ، والمركز التفاوضى النسبى لأطراف التعاقد عندما ينشأ موقف طارىء لم يتضمنه التعاقد الأولى .

كذلك فإن الافتراض الخاص بالتعاقدات غير الكاملة يمكن أن يؤدى إلى النفعية من قبل أطراف التفاوض ، ويمكن أن يؤثر على الاستثمارات الفعلية ، وأيضاً إلى أن الإجراءات الحاكمة ـ أساليب المحاسبة الإدارية ـ لا يتم التعاقد أو الاتفاق عليها منذ البداية ، وتترك للمواقف الطارئة ، ومن ثم تفاوضات تالية عليها ، وهو الأمر الذى لا يحدث عادة فى ظل نظرية الوكالة نظراً لأن التعاقدات فى ظلها هى تعاقدات كاملة ـ بما فيها أساليب المحاسبة الإدارية التى يتم الاتفاق عليها ـ ومن ثم لا يكون هناك مجال لتفاوض تال .

ونتيجة للتحليل السابق فإنه من الملاحظ انه بالرغم من أن نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة قدمت مساهمات عديدة فى مجالات مختلفة مثل التنظيم الصناعى ، إلا أن مساهماتها فى مجال قضايا المحاسبة الإدارية تُعد محدودة جداً ، ونادرة اللهم إلا فى مجال تسعير التحويلات الداخلية . (محمد الشناوى ؛ ١٩٩١) .

وبرغم ما سبق فإن الباحث يرى أن هذا المدخل يمكن أن يكون ملائماً لتطبيقه فى العديد من قضايا ومشكلات المحاسبة الإدارية الأخرى ، وخاصة فى مجال إعدادها مقاييس الأداء المحاسبى ، ومجال تصميم نظم الحوافز ، بالإضافة إلى ذلك فإنه يعد مدخلاً ملائماً للتطبيق فى مجال تحديد تكلفة تجميع وتوصيل واستخدامات نظم معلومات المحاسبة الإدارية فى أسواق العمل الداخلية بالمنشأة .

محددات نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة

نظراً لأن نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة تعد امتداداً وتطبيقاً للنظرية الاقتصادية للمنشأة ، فإنه يمكن القول بأنها محدودة فى مجال التطبيق بمحددات تلك النظرية التى تتلخص فى الأغلب الأعم فى التخصصية غير الدقيقة للنموذج والبيئة التى يتم تحليلها ، وعموماً فإنه يمكن تحديد أهم الانتقادات لنظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة فيما يلى : ـ

١ ـ فى الوقت الذى يستخدم فيه حجم ومصدر تكلفة الصفقة كمبرر لعدم إكمال التعاقد ، فإنه لم يتم تحديدها بدقة فى ظل هذا المدخل ، بالإضافة إلى عدم تبريرها للافتراض الخاص بأن صيغة عدم الإكمال المفترضة للتعاقد هى الاستجابة المثلى لتكلفة الصفقة .

٢ ـ بالرغم من أن فكرة العقلانية أو الرشد المحدودة والمفترضة لدى الأفراد هى المبرر لاستخدام التعاقدات غير الكاملة ، فإن هذه الفكرة لم يتم تعريفها جيداً ، مما ينتج عنه تساؤلات فى هذا الصدد تتعلق بتحديد النقطة التى عندها تمنع تلك الحدود الفرد من القيام بأداء أفضل وكيفية التغلب على تلك الحدود ، وكيف تؤدى فكرة العقلانية المحدودة هذه إلى الصيغة المفترضة للتعاقد غير الكامل . (Hopper & Armistrong, 1991) .

٣ ـ يتجه التحليل النظرى فى مدخل اقتصاديات تكلفة الصفقة لأن يكون أقل دقة ومنهجية عنه فى نظرية الوكالة (Baiman, 1982) .

٤ ـ تفترض نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة ـ مثلها فى ذلك مثل النظرية الاقتصادية للمنشأة ـ وجود أسواق تنافسية تماماً ، وهى حالة من الصعوبة بمكان تواجدها فى العصر الحالى ، وفى ظل تدخل الدولة بشكل ما فى توجيه اقتصادها بعد الأزمة الاقتصادية فى الثلاثينيات . (Robins, 1987) .

كذلك وكما سبق أن ذكر الباحث فرغم تلك المحددات لنظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة ، فإنه يرى أن تطبيقها فى مجال المحاسبة الإدارية يمكن أن يساعد بدرجة ما على فهم ودراسة طبيعة بعض أساليب

المحاسبة الإدارية والمساعدة على إيجاد ملامح نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية ، وذلك بالاشتراك مع المداخل الأخرى في هذا المجال .

رابعا : تحليل لدور النظريات الثلاث السابقة فى مجال الدراسة :

الملاحظ من خلال العرض السابق للنظريات الثلاث ومساهماتها في مجال المحاسبة الإدارية ، أن هناك اتفاقاً مشتركاً فيما بينها للتأكيد على بعض المفاهيم ، في حين نجد أنها قد أغفلت بعض الاهتمامات ، وذلك بصدد مساهمتها في تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية ، ويقوم الباحث بتوضيح ذلك فيما يلي : -

(أ) المفاهيم أو الاهتمامات المشتركة فيما بين النظريات الثلاث :

تؤكد النظريات الثلاث بصدد التنظير في مجال المحاسبة الإدارية على مفاهيم تمثل اهتمامات مشتركة وهي -

١ - تؤكد هذه النظريات على الاتفاق الجماعي العام في الرأي بين العاملين بالمنشأة والتنسيق فيما بينهم ، والذي نعده الأساس للتنظيم الداخلي بالمنشأة ، ذلك رغم أنها لم توجه اهتماماً كافياً للتساؤل المتعلق بمن هو (أهم) المستفيدين من هذا الاتفاق في الرأي والتنسيق ، وإلى الدرجة التي معها تذهب فيه تلك النظريات إلى اعتبار أن توجيه الانتباه لدراسة التأثيرات السلوكية المعوقة من قبل بعض الأفراد بالمنشأة يُعد فضلاً بصدد دراسة إجراءات وأساليب المحاسبة الإدارية .

ويرى الباحث في هذا الصدد أن الاهتمام بالمعوقات التي قد تحدث داخل التنظيم من الأهمية بمكان ؛ حيث يسمح بمجال أكبر للمناقشات المنطقية والتي يمكن أن تثرى عملية تصميم نظام المحاسبة الإدارية ، وفهم طبيعة ودور أساليب هذه النظم : فمن البديهي أن مايمكن أن يكون عاملاً فاعلاً بالنسبة لبعض أعضاء التنظيم يمكن أن يُعد عاملاً معوقاً من وجهة نظر البعض الآخر ، وأوضح مثال على ذلك مفهوم التحيز في إعداد الموازنة ، ففي الوقت الذي تنظر إليه الإدارة العليا على أنه عامل معوق ، فإن مديري مراكز المسئولية يعدونه عاملاً فاعلاً حيث يمكنهم عن طريقة الحفاظ على أنشطتهم وتحسين صورة أدائهم وتخفيض درجة وضوح الرؤية لدى الإدارة العليا . (محمد الشناوي : ١٩٩١) .

٢ - تؤكد هذه النظريات عموماً على نشاط ممارسة السلطة كأحد الأوجه الرئيسية للعملية الإدارية بالمنشآت ، ومن المتفق عليه في مجال الدراسات الإدارية أنه يمكن تحقيق هذا النشاط من خلال إحدى استراتيجيتين : الأولى عن طريق تشجيع العاملين بالالتزام الجماعي ، والثانية من خلال الرقابة المباشرة التي تحد من حرية العاملين في التصرف ، وتعتمد أساساً على الإشراف المباشر ، ونظم المساءلة (أساليب المحاسبة الإدارية) ، وتنظر هذه النظريات إلى المحاسبة الإدارية عموماً على أنها جزء من نظام لسيطرة المديرين على المرءوسين في مجال ممارسة سلطاتهم ، ويرى الباحث أنه من هذا المنطلق قد أثرت هذه النظريات بدرجة كبيرة على دراسات وبحوث المحاسبة الإدارية التي من الملاحظ أنها تسعى إلى تصميم نظم المساءلة المحاسبية ، مقاييس تقييم الأداء ، نظم الحوافز ، وغيرها لتأكيد هذه السيطرة والإشراف ، في حين أن هذه الدراسات والبحوث نادراً ما تسعى إلى توضيح كيف يمكن استخدام تلك الأساليب لحث العاملين على سلوك اجتماعي مسئول .

٣ - تؤكد هذه النظريات في مجال المحاسبة الإدارية على فكرة النظام والاستقرار والأدوار الفاعلة للمحاسبة الإدارية في هذا المجال ، حيث تنظر إلى الاستقرار والاستمرار والثبات على أنه سمة رئيسية للتنظيمات ، ومن ثم تجد تأثير ذلك على المحاسبة الإدارية في اهتمامها أساساً بإيجاد وتطوير مقاييس محاسبية ثابتة ، حيث تنظر هذه النظريات إلى المحاسبة الإدارية على أنها تقوم أساساً بتسهيل مهمة الحفاظ على السمات التنظيمية البارزة .

(ب) الاهتمامات التي أغفلتها النظريات الثلاث :

يرى الباحث أن مساهمات هذه النظريات الثلاث بصدد التنظير في مجال المحاسبة الإدارية ولتطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية ، قد أغفلت اهتمامات عديدة يرى أنها ذات أهمية في هذا المجال ، ويمكن حصرها فيما يلي : -

١ - غياب النظرة الاجتماعية - التاريخية : - حيث يمكن القول بأن تلك النظريات من حيث مساهمتها في مجال المحاسبة الإدارية قد أخفقت في توضيح الأساس الاجتماعي لنظم المحاسبة الإدارية ، ومن ثم صعوبة إمكانية تطوير الأساليب المختلفة لتلك النظم ، فمثلاً في كل من نظريتي الوكالة وتكلفة الصفقة ، ومن خلال العرض في الجزء السابق ، نجد أن التنظيم ينشأ في عالم ذي أسواق تنافسية وأفراد يعملون به غير متوافقين مع عدم الأخذ في الحسبان أي أساس اجتماعي أو تاريخي لهذه الفرضيات ، وبمعنى آخر فإن التحليل الخاص بهاتين النظريتين ، والذي يفترض تنافس هؤلاء الأفراد مع بعضهم البعض لا يوضح مدى شدة أو درجة المنافسة السوقية ، العوائد المتوقعة من التنسيق المفترض ، والتي يمكن أن

تتمثل في اقتصاديات تخصص الاستثمارات ، اقتصاديات الحجم وغيرها .

إن التحليل الاجتماعي التاريخي المقارن يمكن أن يساعد على تحديد العوامل التي تساعد على وجود الابتكارية التي من ضمنها النماذج التنظيمية والمحاسبية ، والتي قد تكون عوامل اجتماعية بالدرجة الأولى ، وليست بالضرورة عوامل اقتصادية ، بالإضافة إلى أن هذا التحليل الاجتماعي التاريخي يمكن أن يوفر الفرصة للمساعدة في تحديد التفسيرات البديلة للممارسات المحاسبية الموجودة بالمنشأة .

٢ - عدم وضوح مفهوم « البيئة »

يرى الباحث أن مفهوم « البيئة » غير واضح تماماً من خلال تلك النظريات ، ففي مجال دراسات النظرية الموقفية نجد أن الوصف الوحيد للبيئة هو بمعنى استقراريتها من عدمه ، تجانسها أو عدم تجانسها ، اللايقينية ودرجة تعقدها .. الخ ، وفي نظرية تكلفة الصفقة فإنه يتم تعريف البيئة « على أساس مواصفات أو خصائص الصفقة والتي يمكن أن تكون ذات درجات مختلفة من اليقينية ، تكرارية الحدوث ، استثمارات متخصصة .. وفي نظرية الوكالة فإنه يمكن القول بأن « البيئة » تتألف من قوى تقنية و/ أو سوقية ذات طبيعة متحايدة ومجردة .

ويرى الباحث في هذا الصدد انه من أجل توضيح أكثر لمفهوم « البيئة » يجب أن تتضمن دراستها عملية دراسة منظمة للعوامل السياسية والاقتصادية والثقافية والأيديولوجية والتقنية والتي تتضافر معاً لتحديد طبيعة ومدى مهارات الأفراد وتوزيعها والقيم الاجتماعية التي تحكمها .

وبالإضافة إلى ما سبق فالملاحظ أن هذه النظريات - وخاصة النظرية الموقفية - تأخذ مصدر اللايقينية على أنه من الأمور المسلم بها ، وتفترض أن المنشأة يجب عليها التكيف مع البيئة التي تعمل فيها ، ذلك في حين أنه يجب على المنشأة أن تُوجد هي اللايقينية التي تسعى إلى التكيف معها ، وعدم قبول الحالة الراهنة كأمر حتمي مع ضرورة التكيف معها .

٣ - التأكيد فقط على وجود النظام والتنسيق داخل المنشأة وإغفال وجود تصارع بها حيث تؤكد النظريات السابقة دائماً على النظام والتنسيق داخل المنشأة ولا تأخذ في اعتبارها إمكانية وجود تصارع وخروج عن النظام داخل المنشأة - بالشكل الذي أوضحه الباحث من قبل - وحيث تنظر تلك النظريات إلى التغيير على انه يتم عادة خارج المنشأة .

هذا في الوقت الذي يشير فيه Argyris (1990) إلى أن الضغط والتصارع يعدان الناتج اليومي للممارسات المحاسبية في المنشآت ، حيث أن الافتراض الخاص باستقلالية الأنشطة المختلفة بالمنشأة . عن بعضها والذي تتبنى عليه غالبية أساليب المحاسبة الإدارية مثل تسعير التحويلات ، محاسبة المسئولية ، مقاييس أداء الأنشطة والأقسام . يمكن أن يؤدي إلى تصارع وعدم وجود تكامل على مستوى المنشأة ككل .

إن التأكيد على الأجزاء وليس على الكل أو العموميات ، يمكن أن ينتج في شكل ضغط وتصارع متزايد ، قد ينتج عنه عوامل معوقة تجاهلتها تلك النظريات كمظهر هام للممارسات المحاسبية

٤ - عدم توخي الدقة في وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات : حيث تؤكد نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة مثلا على وجود سلوك نفعي لدى الأفراد تعمل المنشأة على الحد منه ، وتفترض هذا على انه حقيقة مؤكدة بل وحتمية ، وتعده عنصرا أساسيا في التحليل الخاص بالنظرية .

ويرى الباحث أن اعتبارا مثل هذه الفرضية كحقيقة مؤكدة وحتمية في وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات قد جانبه الصواب ، فرغم قناعة الباحث بأن عملية بناء النماذج عموماً تتضمن العديد من القيود ، إلا أنه من الواضح أن استنباطها هنا يتم بشكل ضيق جدا ، مما يدل على عدم وجود تصور كما يجب ، ومن ثم فإن أية قواعد لتصميم نظم المحاسبة الإدارية يتم استنباطها من تلك المفاهيم الضيقة أو المحدودة هذه من المتوقع أن تكون ذات مساهمات هامشية في هذا الصدد .

ويتضح من التحليل السابق أن هناك بعض الاهتمامات التي أغفلتها هذه النظريات الثلاث في مجال مساهمتها في صياغة نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية التي يرى الباحث أنه بصدد إعداد إطار متكامل لهذه النظرية يجب أخذ هذه الاهتمامات المغفلة في الاعتبار ، ويرى كذلك أن إحدى النظريات المعاصرة في علم الاجتماع وهي النظرية البنائية يمكن أن تفي بهذا الغرض بحيث أن هذه النظريات الأربع بمساهماتها في مجال فهم ودراسة طبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت يمكن أن تقدم هذا الإطار المتكامل لنظرية وصفية للمحاسبة الإدارية .

خامسا : النظرية البنائية

STRUCTURATION THEORY

يمكن القول بأن النظرية البنائية - هي عبارة عن توليفة جيدة للمدارس المختلفة في مجال التنظير الاجتماعي - تكون نظرية

اجتماعية معاصرة ، حيث أنه يوجد اتفاق عام بين المنظرين الاجتماعيين على أنها تعد إسهاما أصيلا فى تطور موضوع اهتمامات علم الاجتماع وتعد إسهاما واضحا فى بناء النظرية الاجتماعية المعاصرة . (Smi th & Turner , 1986) مما حدا بالباحث إلى دراسة إمكانية مساهمة هذه النظرية فى إظهار الاهتمامات التى أغفلتها النظريات الثلاث التى يمكن أن تقدم - حتى الآن - مساهمات فى هذا المجال وذلك - كما سبق ذكره - بصدد تصور إطار متكامل لنظرية وصفية للمحاسبة الإدارية .

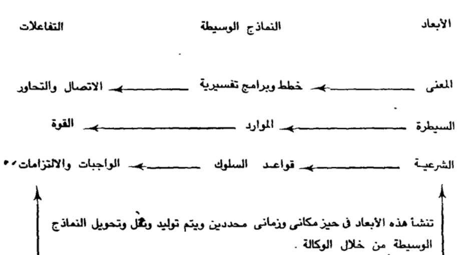
وقد قام بتطوير هذه النظرية خلال العقدين الأخيرين من هذا القرن Anthony Giddens الذى يعد أحد الرواد فى التنظير الاجتماعى وذلك من خلال كتاباته العديدة فى هذا الموضوع . (Gid-dens , 1976 ; 1979 ; 1982 ; 1984 ; 1987) .

ويعرف « البنائية » فى هذا المجال على أنها عملية بناء العلاقات الاجتماعية . ويمكن القول بأن هذه النظرية تقوم على افتراض أساسى مؤداه أن أية نظرية اجتماعية لكى تكون كاملة أو تامة يجب أن تتضمن مفهومين أساسين هما الوكالة Agency بمعنى تصرفات الأفراد (الوكلاء) المتعمدة والمدركة من ناحيتهم ، والبناء Structure بمعنى الخصائص البنائية للبناءات الاجتماعية نتيجة تصرفات وتفاعل الأفراد .

ويرى Giddens أن النظريات السابقة أحادية المفهوم ، حيث يغلب عليها إما الوكالة فقط أو البناء فقط ، فالنظريات المستمدة من النظرية الاقتصادية للمنشأة (نظرية الوكالة ونظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة) تهتم أساسا بمفهوم الوكالة ، حيث أنها محددة أساسا بتصرفات الوكلاء التى يتم تحديدها بواسطة القوى الاقتصادية فقط ، أما النظرية الموقفية فتهتم أساسا بمفهوم البناء وتتجاهل الوكالة حيث تؤكد على أن البناءات (نماذج النظام بمفهومها) وهى البيئة ، التقنية ، الهيكل التنظيمى الاستراتيجية .. تشكل الصيغة الملائمة بصدد ضبط العمل والنظام الاجتماعى ، إلا أن النظرية البنائية تجمع بين مفهومى « الوكالة » و « البناء » حيث تعكس الازدواجية أو الاعتماد المتبادل لكل من الوكالة للأفراد والبناء الاجتماعى ، فتهتم بالطريقة التى تشارك بها الممارسات الاجتماعية للأفراد فى توليد البناءات وتتأثر تلك الممارسات فى نفس الوقت بتلك البناءات (Giddens , 1976) , P . 12

وتقوم النظرية البنائية على بناءات أو أبعاد ثلاثة ، وهى المعنى والسيطرة والشرعية ، حيث يرى Giddens أنه رغم إمكانية فصلها عن بعضها لأغراض التحليل ، فإنها تعد متشابكة بدرجة كبيرة فى النظم الاجتماعية ، وأن هذه الأبعاد البنائية الثلاثة تؤثر على التصرفات والتفاعلات الاجتماعية للوكلاء فى المنشأة وتعمل على إجبارهم على السلوك المطلوب ، وفى نفس الوقت تعمل على تحقيق عملية التنسيق اللازمة للمحافظة على النظام الاجتماعى .

ويوضح الشكل التالى* إطار تلك الأبعاد البنائية الثلاثة :



* بتصرف عن . Giddens , 1984 , P . 29

وفيما يلى عرض مختصر للأبعاد الثلاثة للنظرية :-

أ - المعنى Signification :

يعد المعنى هو البعد المعرفى النظرى للحياة الاجتماعية والذى عن طريقه يستطيع الأفراد (الوكلاء) الاتصال ببعضهم ، ويتكون هذا البعد من ثلاثة أجزاء هى هياكل المعنى والخطط أو البرامج التفسيرية والممارسات أو التفاعلات مثل المناقشات والتحدث أو التحاور ، ويقصد بهياكل المعنى الشفرات المعبرة عن الدلالات اللفظية ، أما الخطط أو البرامج التفسيرية فهى مخزون المعرفة المشتركة والمهارات المتراكمة والقواعد المعرفية التى يعتمد عليها الوكلاء بصدد استخدام هياكل المعنى ، أما الممارسات فهى عبارة عن وسائل الاتصال سواء الحديث أو الكتابة أو أى أشكال أخرى للتحاور والتى يستخدمها الوكيل لإيصال المعنى للآخرين ، حيث يمكن القول بأنها تمثل المنحى أو البعد الدلالى للبنائية والتى بها يقوم الوكلاء فى النظام الاجتماعى بإنتاج المعنى .

إن اللغة كمثال هى بناء معنى حيث تتكون من كلمات ومصطلحات موجودة فى حيز زمان ومكان محددين ، ويقوم الوكلاء باستنباط القواعد والشفرات الدلالية لاستخدام هذه اللغة من أجل المحادثة أو الكتابة حتى يمكنهم الاتصال بالآخرين .

ب ـ الشرعية LEGITIMATION :

يرتبط بعد المعنى الموضح من قبل مع البعد الثانى وهو الشرعية الذى يزود بعد المعنى بأساسيات السلوك الأخلاقى ، حيث ينطوى بعد الشرعية على دستور السلوك الأخلاقى للتصرفات الاجتماعية ، ويمكن القول بأن هذا البعد يمثل « الضمير الجماعى للمنشأة » أو « السلوك الأخلاقى الجماعى » الذى يؤدى إلى وحدة وانسجام النظام الاجتماعى ككل .

ويتضمن هذا البعد كلا من الشفرات الدلالية للشرعية والقواعد المعيارية لها ، بالإضافة إلى واجبات السلوك الأخلاقى المتمثلة فى مجموعة القيم والأفكار المشتركة التى تتعلق بتحديد أى السلوكيات تعد من الفضائل ؟ وأيها يجب الانصراف عنه ، وما يعد هاما و ما ينظر إليه على أنه قليل الأهمية ، وما الذى يجب أن يحدث ومالا يجب أن يحدث وما يجب على الوكيل اتباعه من القواعد السلوكية .

هذا ويجب أن يعتمد الوكلاء خلال تصرفاتهم وردود الأفعال لسلوكهم على تلك القواعد النمطية للسلوك الأخلاقى ، والتى يتم التأكيد عليها من خلال الثواب والعقاب تبعا لمدى الالتزام بقواعد السلوك هذه من عدمه .

إن هذا السلوك الأخلاقى بالممارسة يمكن أن يولد قيما فى تفكير الوكيل ، تحدد الحقوق والواجبات المتبادلة والمتوقعة من الوكلاء فى البيئة التى يعملون بها ، ومن ثم يمكن القول بأن طبقا لهذا يصبح الوكلاء مسئولين أخلاقيا عن سلوكهم وباستطاعتهم توضيح مبررات هذه القيم ودوافعها ، وهم فى هذه الحالة مسئولون ليس فقط تجاه بعضهم البعض ولكن أيضا تجاه الإدارة العليا للمنشأة .

جـ ـ السيطرة . DOMINATION :

يتضمن بعد السيطرة الشفرات والمعايير التى تصور العلاقات فيما بين الوكلاء والتى تعمل على تنظيم التبعية أو الاستقلالية فى التنظيم ، وتتعلق السيطرة عموما بنوعين من المصادر الأول ، منها مصادر تخصيصية تنشأ نتيجة السيطرة (الاستحواذ) على عناصر مادية مثل الآلات والمعدات .. وتتعلق بالمعرفة الفنية الخاصة بكيفية تشغيل هذه العناصر ، أما النوع الثانى من المصادر فهو المصادر الرسمية التى يعرفها Giddens (1984) بأنها ناتج سيطرة بعض القائمين بأدوارهم على الصعيد الاجتماعى على الآخرين ، والتى هى بالطبع فى المنشآت تمثل السلطة الممنوحة للمستوى الإدارى فى الهيكل التنظيمى .

ولا يعنى هذا بالطبع أن الحياة الاجتماعية يجب أن تتحول طبقا لهذا البعد ـ إلى تصارع مستمر على القوة ، ولكن توجد علاقة سيطرة معقدة ومتشابكة إلى حد كبير فيما بين كل من الرؤساء والمرءوسين ، وفى حين أن بعد السيطرة يحد من رغبات الوكلاء فإنه أيضا يعمل على تشجيع عملية التنسيق فيما بين الوكلاء بعضهم البعض وفيما بين الوكلاء والإدارة العليا للمنشأة .

ويؤكد الباحث على أن النظرية البنائية لا تهتم أساساً بطبيعة البناء الاجتماعى فقط ولكن تهتم أكثر بالعلاقة بين البناء وانشطة الوكلاء ، وحيث تشير الوكالة فى هذا المجال إلى أفعال وسلوكيات الأفراد فى المواقف الاجتماعية ، إنها لا تهتم فقط بالاستجابات السريعة للوكلاء ، بل تهتم كذلك بطريقة عرض تلك الاستجابات فى إطار التغييرات سواء التدريجية أو الجذرية التى تطرأ على البناء الاجتماعى .

إن النظرية البنائية تعنى بتفسير سلوك الوكيل والبناءات الاجتماعية التى يتم فيها هذا السلوك ، حيث ترى أن المنشآت إنما توجد وتتشكل (تتأثر) بسلوكيات وتصرفات الأفراد الذين بدورهم يعدون محصلة أو إفرازا لتلك التفاعلات التى تحدث بالمنشأة ، كذلك تفترض النظرية أن الوكلاء قد يكون سلوكهم متعمداً أو مقصوداً ، وفى هذه الحالة يعلمون السبب أو الأسباب التى تجعلهم يتصرفون طبقا لهذا السلوك ويمكنهم تقديم تفسيرات لتصرفاتهم ، وقد يكون سلوكهم لبعض التصرفات غير مقصود ومن ثم غير معلوم تبعاتها بالنسبة لهم ، وأن جميع الأفعال سواء المتعمدة أو غير المتعمدة إنما تعتمد على كل من الشعور الاستطرادى والعملى .

الدور المتوقع لمساهمة النظرية البنائية فى تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الادارية

بعد استعراض أبعاد النظرية البنائية ، يحاول الباحث فى هذا الجزء استكشاف إمكانية مساهمة هذه النظرية فى فهم دور المحاسبة الإدارية فى عملية بناء النظام الاجتماعى فى المنشآت ، حيث يتوقع الباحث مساهمة جيدة فى هذا الصدد نظرا لشمول النظرية على كل من البناء والوكالة والعلاقة المتبادلة بينهما ، بعكس النظريات

السابقة التى تؤكد على أحد المقومين على حساب إهمال الجانب الآخر .

وفيما يلى تصور الباحث للدور المتوقع أن تؤديه النظرية البنائية فى مجال استكمال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية من خلال أبعادها الثلاثة . -

١ - المعنى -

يتضح من بعد المعنى فى النظرية البنائية أن اللغة هى التى تشكل هذا البعد فى سلوكيات الأفراد وأفعالهم ، وتقوم على تصورات معينة يطلق عليها التصورات التفسيرية بحيث تهدف إلى إيجاد وسيلة الاتصال لفهم المعنى ، والمحاسبة عموما ينظر إليها على أنها لغة - وعلى وجه التحديد لغة المال - تزود المستويات الإدارية المختلفة فى المنشأة بمفاهيم محاسبية مختلفة ، ويمكن القول بأن بناء المعنى فى مجال المحاسبة الإدارية يتضمن القواعد والمفاهيم والنظريات المشتركة التى تساعد على فهم المديرين للأنشطة التنظيمية بالمنشأة ، إنها تتضمن المفاهيم المختلفة فى مجالات التمويل ، الاقتصاد ، الإدارة ، السلوكيات .. الخ ، بالإضافة إلى المفاهيم المحاسبية المختلفة مثل مفاهيم الدخل ، التكلفة ، الأصول ، الإيراد ، المساهمة ، العائد على الاستثمار ، .. وغيرها ، إن هذه المفاهيم هى ذات معنى ومحددة مقدما للتصور التفسيرى بمفهوم النظرية البنائية ، أى أن الفاعلين الاجتماعيين (المديرين) سيكون لديهم فهم مشترك للمعانى الخاصة بهم يتم توفيرها بواسطة **نظام المعلومات للمحاسبة الإدارية** والتى سيعتمدون عليها بصدد تبادل خبراتهم فيما بينهم والمساعدة فى توجيه تصرفاتهم ، إلى الدرجة التى أصبح معها أن التكامل فى المنشأة يكاد يكون غير ممكن بدون تدفق منظم للمعلومات يوفره **نظام معلومات المحاسبة الإدارية**

إن هذه المفاهيم والمعانى التى توفرها المحاسبة الإدارية فى هذا المجال يمكن أن تقدم تفسيرا لما تم ، وتوقع للمستقبل مع التخطيط له ، بالإضافة إلى تقييم تصرفات المديرين .

ب - الشرعية . -

يرى الباحث فى هذا المجال أن المحاسبة الإدارية تقوم بتجسيد قواعد ومبادىء النشاط التنظيمى وأنها الأساس لنظام السلوك الأخلاقى بالمنشأة وليست عملية توليد المعانى فقط كما سبق إيضاحه ، **إن نظام المحاسبة على أساس المسئولية** تتضمن عموما هذا النظام للسلوك الأخلاقى والنظام للواجبات والحقوق المتبادلة وتنشىء مفهوم المساءلة وحقوق بعض الأفراد للإشراف على الآخرين لمحاسبتهم على تصرفاتهم **(مراكز المسئولية)** .

كذلك فإن المحاسبة الإدارية يتوقع أنها تقوم بمهمة أخرى فى مجال بعد الشرعية والمتعلقة بعملية توصيل مجموعة من القيم والأهداف التالية والمتوقعة للسلوك التى تتعلق بما يتم الموافقة عليه ومالا يتم ، وماذا يجب أن يحدث ؟ إن عملية **إعداد الموازنة التخطيطية** معضدة **بنظام التكاليف المعيارية** ربما تكون المثال الأكثر وضوحا لكيفية أن ما حدث ما يتم تقييمه باستمرار على ضوء التوقعات فيما يتعلق بماذا كان يجب أن يحدث **(تقارير تقييم الاداء)** ، وفى أية بيئة من التفاعل الاجتماعى سيكون هناك موقفية ما ، وستكون الحقوق والواجبات المتبادلة بين الإدارة العليا والوكلاء - مديرى مراكز الموازنة - عرضة لعملية التفاوض والمشاركة **(المشاركة فى إعداد الموازنة)**

هذا ويتم عن طريق المحاسبة الإدارية تعريف وتحديد الحقوق والواجبات ، وبالتالى تحديد المسئولية عن أحداث معينة يتم تأكيدها من خلال سلسلة من الموافقات سواء كانت سلبية أو إيجابية يترتب عليها تحديد مكافآت وأوجه العقاب .

(نظم الحوافز) .

وفى هذا الصدد فإن الباحث يرى أن المحاسبة الإدارية بوسائلها وأساليبها ليست فى حد ذاتها - طبقا لتفسير النظرية البنائية - وسائل موضوعية تماما لتوصيل المعانى الاقتصادية لمتخذى القرارات ، إنها تتدخل إلى درجة كبيرة فى عملية توليد القيم وتعمل كوسيط عن طريقه يمكن الاعتماد إلى درجة كبيرة على بعد الشرعية فى مجال التفاعل الاجتماعى بالمنشأة .

(حـ) السيطرة :

يتم استخدام مصطلح القوة للتعبير عن السيطرة وكما سبق إيضاحه فإنه يمكن القول بأن يوجد نوعان من القوى بالمنشأة الأول يعبر عن القوة الرسمية والناجمة عن تفويض السلطة فى الهيكل التنظيمى للمنشأة والتى يمتلكها الرئيس ، والثانى يعبر عن القوة الناجمة عن توزيع المصادر نتيجة المعرفة التشغيلية التى يمتلكها المرءوسون

هذا ويمكن ملاحظة نوعى القوة هذه فى مجال المحاسبة الإدارية حيث يكون لدى الرئيس عدة أنواع من المصادر (سلطات مفوضة) يعتمد عليها من أجل إغراء أو حث الآخرين للعمل أو السلوك وفق رغباته . (النظام العام بالمنشأة) .

وكذلك فإن المرءوسين هم عادة خبراء أو ماهرون فى مراكزهم الوظيفية بصدد استخدام المصادر المتاحة لديهم من المعلومات المتعلقة بالتشغيل لحماية أو زيادة حرية تصرفهم ، ومن ثم يمكن القول بأن اللاتناسق فى المعلومات هو أحد مصادر القوة حيث يكون أمام المرءوس فرصة إخفاء أو تشويه المعلومات التى يقدمها من خلال نظام المحاسبة الإدارية والمعروف بالتحيز فى إعداد الموازنة (محمد الشناوى ١٩٩١) ، بالإضافة إلى أن

نظم المساءلة المحاسبية تعمل كنظام للسيطرة أيضا من خلال النوع الأول من القوة الذى يساعد الرؤساء على فرض إطار عمل معين على مرءوسيهم .

إن المحاسبة الإدارية تعد هامة جداً فى المنشآت ليس لكونها وظيفة متخصصة مثل الإنتاج والتسويق .. الخ ، ولكن نظراً لأنها تقدم اللغة المشتركة التى من خلالها يتم تكامل الأنشطة المختلفة من إنتاجية وتسويقية .. وغيرها ، وكذلك يتم تقييم تلك الأنشطة ، إن القوة الحقيقية للمحاسبة الإدارية ـ فى ظل النظرية البنائية ـ تكمن فى الطريقة التى تعد بها كبناء معنى لتحديد ما الذى سيعد هاماً فى المنشأة أو لا يعد كذلك .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن الباحث يعتقد أنه نتيجة للكيفية التى تحلل بها النظرية البنائية التركيبة السيكولوجية للوكيل ، فإن المحاسبة الإدارية يمكن أن تكون بأساليبها المختلفة ذات قيمة هامة للوفاء بالحاجات اللاشعورية للوكيل والخاصة بحاجات الأمان ، حيث تعمل نظم المحاسبة الإدارية فى المنشآت وفقا لجداول زمنية محددة مقدما (**الموازنات التخطيطية**) ، بالإضافة إلى وجود **نظام لإعداد التقارير الدورية** ، واتباعها لإجراءات محددة سلفا آخذة فى الاعتبار الأهداف والسياسات والخطوط المرشدة التى تم قبولها ، فإن هذا يعد نظاما مثاليا لتحقيق حاجات الأمان لدى مدير مركز المسئولية (الوكيل) .

كذلك فإنه يمكن القول إنه عند المستويات الشعورية سواء الاستطرادية أو العملية ، يبدو مقبولاً أن يعتمد المديرون على الأساليب والأدوات المختلفة للمحاسبة الإدارية وتطويرها ، مما يؤدى إلى توافر مخزونات معرفية عملية لديهم تتعلق بإمكانية استجابتهم لتلك الأساليب والأدوات وكيفية استخدامها ومبررات ذلك ، إن المحاسبة الإدارية بصدد نظرة النظرة البنائية للوكيل تعد أساسية للمديرين على مختلف مستوياتهم بالمنشأة حيث أنها تقوم بدور هام عند المستويات السيكولوجية اللاشعورية والشعورية سواء كانت استطرادية أم عملية

يتضح من التحليل السابق أن النظرية البنائية تمثل مجموعة من المفاهيم يعتقد الباحث أنها تعد جزءاً مكملاً ورئيسياً فى مجال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية ، حيث ينظر إلى المحاسبة الإدارية كبناء اجتماعى وليس كظاهرة طبيعية ، بالإضافة إلى المساعدة فى دراسة المحاسبة الإدارية بالنظر إلى البيئة الاجتماعية التى تعمل بها ، إن ذلك يوضح لنا كيف أنها مرتبطة تماما بالنظام الاقتصادى الاجتماعى العام ، ومجموعة القواعد والمصادر التى تتضمنها أنواع معينة من السلوك التنظيمى والتى هى نفسها ناتج للممارسات الاجتماعية ، وكيف يعمل نظام المحاسبة الإدارية كمصدر للأمان الوجودى لإشباع حاجات الأمان لدى المديرين بالمنشأة .

إن التحليل السابق يوضح كيف يمكن فهم وتفسير ودراسة طبيعة ودور المحاسبة الإدارية فى المنشآت على ضوء النظرية البنائية بأبعادها الثلاثة وهى المعنى والشرعية والسيطرة ، إن المحاسبة الإدارية تصور تفسيرى يستخدمه المديرون لفهم نشاطاتهم اليومية ، وتقدم كذلك بأساليبها المختلفة ما يمكن الاعتماد عليه بصدد بناء السيطرة ، بالإضافة إلى توفيرها لمجموعة القواعد المتعلقة بالسلوك الأخلاقى .

ورغم ذلك فإنه لا يمكن القول بأن النظرية البنائية بدون محددات فقد قام عديد من الباحثين مثل (Gane (1983. & Turner (1986.) بتوجيه عدة ، انتقادات لها ومن أهمها اعتمادها على مجموعة من فروع المعرفة التى قد تكون فى بعض الأحيان غير متسقة بل ومتضاربة معرفيا ، بالإضافة إلى أنها لم تحدد أيا من الأبعاد الثلاثة (المعنى ـ السلطة ـ الشرعية) تعد أساسية وتلك التى تعد ثانوية ، وما إذا كان الوكيل هو الذى له الأولوية او الأهمية عن البناء او العكس .

إلا أن الباحث يرى أن هذه المحددات يمكن أن تعضد موقف النظرية البنائية حيث أنها لم تحاول إعطاء افضليات لمواقف نظرية معينة وأغلب الظن أنها تركت ذلك للتطبيق العلمى للمشكلات فى الزمان والمكان اللذين تتعلق بهما المشكلة ، آخذين فى الاعتبار البيئة التى تعمل فيها المنشأة سواء كانت تلك البيئة اقتصادية أو تنظيمية أو اجتماعية

ويرى الباحث من التحليل السابق ، أن النظرية البنائية تعد طريقة منهجية وشاملة لتحليل وفهم طبيعة ودور المحاسبة الإدارية فى المنشآت ، وبالتالى يمكن أن تقدم مساهمات جيدة فى مجال تطوير نظرية وصفية المحاسبة الإدارية .

ملخص ونتائج البحث

كان هدف هذا البحث محاولة تطوير نظرية وصفية متكاملة للمحاسبة الإدارية والتى يرى الباحث أن تطوير مثل هذه النظرية المتكاملة يمكن أن تساعد على إدراك وفهم الأساليب والأدوات المختلفة للمحاسبة الإدارية ، ومبررات استخدام تلك الأساليب وإمكانية تطويرها مستقبلا ، بالإضافة إلى أن تطوير هذه النظرية يمكن أن يكون أساسا جيدا لتحديد ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الإدارية والتى تساعد فى مرحلة متقدمة على صياغة وتطوير فروض النظرية معيارية للمحاسبة الإدارية .

وفى سبيل تطوير النظرية المبتغاة قام الباحث باستعراض النظريات من مجالات المعرفة المختلفة والتى يمكن إرجاع

الأسس للدراسات فى مجال المحاسبة الإدارية إليها وهى النظرية الموقفية ، نظرية الوكالة ، ونظرية تكلفة الصفقة ، وذلك بعرض مختصر لفكرة كل نظرية والافتراضات التى تقوم عليها ومساهمات النظرية فى مجال المحاسبة الإدارية من خلال استعراض الدراسات المختلفة المتعلقة بهذا الموضوع وأخيراً محددات كل نظرية من النظريات الثلاث والتى تحد من أن تصبح أساسا متكاملاً لإدراك وفهم أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية ، وذلك رغم المساهمات الجيدة التى يمكن أن تقدمها كل نظرية فى هذا المجال .

ثم نلى ذلك تحليل عام لدور النظريات الثلاث والاهتمامات التى أغفلتها تلك النظريات عموما بصدد مساهمتها فى تطوير النظرية والتى تتلخص فى غياب النظرة الاجتماعية والتاريخية ، عدم وضوح مفهوم البيئة ، التأكيد فقط على وجود النظام والتنسيق داخل المنشأة واغفال وجود تصارع بها بالإضافة إلى عدم توخى الدقة فى وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات ، حيث يرى الباحث أنه بصدد إعداد إطار متكامل للنظرية ، يجب أخذ هذه الاهتمامات فى الاعتبار كذلك فإن الباحث يرى أن النظرية البنائية فى مجال علم الاجتماع يمكن أن تفى بهذا الغرض بحيث يمكن القول بأن النظريات الأربع بمساهماتها فى مجال فهم ودراسة طبيعة المحاسبة الإدارية فى المنشآت يمكن أن تقدم هذا الإطار المتكامل لنظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

وعلى ذلك فقد قام الباحث فى جزء تال من البحث بعرض مختصر لفكرة النظرية البنائية بأبعادها الثلاثة وهى المعنى والشرعية والسيطرة ، وعرض لتصوره للدور المتوقع أن تساهم به النظرية البنائية فى مجال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية ، حيث خلص الباحث إلى أن تلك النظرية تمثل مجموعة من المفاهيم يعتقد أنها تعد جزءاً مكملاً ورئيسياً لمساهمات النظريات الثلاث الأخرى وهى الموقفية والوكالة واقتصاديات تكلفة الصفقة ـ فى مجال تطوير النظرية المبتغاة .

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أن مساهمات هذه النظريات الأربع مجتمعة يمكن أن تصبح أساسا متكاملاً لإدراك وفهم طبيعة ودور المحاسبة الإدارية فى المنشآت .

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين ..

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية

١) د . محمد مسعد الشناوى ، « المشاركة فى إعداد الموازنة : مدخل تفاوضى » (**المجلة العلمية لكلية التجارة ـ جامعة عين شمس** : العدد الثانى ، ١٩٨٧ « أ ») .

٢) د محمد مسعد الشناوى ، « نماذج فحص انحرافات التكلفة دراسة انتقالية » (**المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة عين شمس** : العدد الثانى ، ١٩٨٧ «ب»)

٣) د . محمد مسعد الشناوى ، « التحيز فى إعداد تقديرات الموازنة التخطيطية دراسة تحليلية ميدانية » (**المجلة العلمية لكلية التجارة ـ جامعة عين شمس** العدد الأول ، ١٩٩٠ «أ») .

٤) د . محمد مسعد الشناوى ، « أثر متغيرات (أبعاد) إعداد الموازنة التخطيطية على الأداء : دراسة ميدانية » ، (**المجلة المصرية للدراسات التجارية ـ لكلية التجارة ـ جامعة المنصورة** : المجلد الرابع عشر ، العدد الخامس ، ١٩٩٠ «ب»)

٥) د . محمد مسعد الشناوى ، « تسعير التحويلات الداخلية : مدخل شرطى » ، (**مجلة البحوث الإدارية لأكاديمية السادات للعلوم الإدارية** المجلد الرابع ، العدد الأول والثانى ، ١٩٩١) .

٦) د محمد مسعد الشناوى ، « دور استراتيجية المنشأة فى تصميم نظام المحاسبة الإدارية : دراسة ميدانية » ، (**المجلة العلمية لكلية التجارة ـ جامعة عين شمس العدد الثانى ، ١٩٩٢**) .

ثانيا : المراجع الأجنبية

1 - A. A. A., « **Statement of Accounting Theiry and Theory Acceptance** », (American Accounting Association, 1977).

2 - Anthony, R. N., « Reminiscences about Management Accounting », (**Journal of Management Accounting Research : v. 1, Fall, 1989**), PP. 1-20 .

3 - Argyris, C., « The Dilemma of Implementing Controls : The Case of Management Accounting », (**Accounting, Organizations and Society** : v. 15, N. 6, 1990), PP. 505 - 511 .

4 - Armstrong, P., « Contradition and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationships », (**Accounting, Organizations and Society** : V. 16, N. 1, 1991), PP, 1-25)) .

5 - Ashton, D. & Others., « **Issues in Management Accounting** », (N. Y. : Prentice - Hall, 1991) .

6 - Atkison, A. A., « Choosing a Future Role for Management Accounting », (**CMA Magazine** : Ju - Aug, 1987)., PP. 29-35 .

7 - Baiman, S., « Agency Research in Managerial Accounting : A Survey », (**Journal of Accounting Literature** : Spring, 1982)., PP. 154-213 .

8 - ——— & Demski, J.S., « Economically Optimal Performsnce Evaluation and Control Systems », (**Journal of Accounting Reseaech** : Supplement, 1980), PP. 184-220 .

9 - ——— & Evans, J., « Predecision Information and Participative Management Control Systems », (**Journal of Accounting Research** : Autum, 1983), PP. 317-395 .

10 - ——— & Noel, J., « Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting », (**Journal of Accounting Research** : Autum, 1985), PP. 486-501 .

11 - ——— & Sivaramakirishman, K., « The value of Private Pre - Descision Information in a Principal - Agent Context », (**The Accounting Review** : October, 1991), PP. 747-766 .

12 - ——— & Others., « Optimal Contracts With a Utillity Maximizing Auditor », (**Journal of Accounting Research** : Spring, 1987), PP. 217-244 .

13 - Baker, R., & Others., « Compensation and Incentives : Practice vs. Theory », (**The Journal of Finance** : 1988), PP. 593-616 .

14 -Banker, R. & Datar, X., « Sensitivity, Percision and Linear Aggregation of Singals for Performance Evaluation », (**Journal of Accounting Research** : Spring, 1989), PP. 21-39 .

15 - Bowen, D., & Jenes, G., « Transaction Cost Analysis of Service Organization Customer Exchange », (**Academy of Management Review** : April, 1986) .

16 - Bricken, R. D. & Previts, G, J., « The Sociology of Accounting : A Study of Academic and Practice Community Schisms », (**Accounting Horizons** : March, 1990), PP. 1-14 .

17 - Bruns, W. J. & Waterhouse, J, H., « Budgetary Control and Organization Structure », (**Journal of Accounting Research** : Spring, 1975), PP. 177-203 .

18 - Chenhall, R.H., & Morris, D., « The Impact of Structures, Envirommment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems » (**The Accounting Review** : Jan, 1986), PP. 16-34 .

19 - Christenson, C., « the Methodology of Positive Accounting », (**The Accounting Review** : Jan, 1983), PP. 1-22 .

20 - Chua, W. F., « Radical Developments in accounting Thought », (**The Accounting Review** : October, 1986), PP. 601-632 .

21 - Demeski, J.s. & Others., « Decentralized Choice of Monitoring Systems., (**The Accounting Review** : Jan. 1984), PP. 16-33 .

22 - Drazine, R. & Van De Van, A.H., « Alternative Forms of Fit in Contingency Theory », (**Administrative Sience Quarterly** : **V . 30, Dec., 1985), PP. 514-539** .

23 - Dye, R. A., « Communication and Post - Decision Information », (**Journal of Accounting Research** : Autumn, 1983), PP. 514-533 .

24 - ———, « Earnings Managemeat in an Overlapping Generations Model », (**Journal of Accounting Research** : Spring, 1988), PP. 195-235 .

25 - Eisenhardt, K.M., 2 « Agency Theory : an Assessment and Review », (**Academy of Management Review : V . 14, N.1, 1989)** .

26 - Fray, L.W. & Solcum, J.W., « Technology, Structure and Work Group Effectiveness : A Test of Contingency Model », (**Academy of Management Journal** : V.27, N. 2, 1984), PP. 221-246 .

27 - Gale, D. & Hellwing, M., « Incentive Compatible Debt Contractors : the one Period Problem », (**Review of Economic Studies** : V. 19; N. 4, 1985), PP. 647-664 .

28 - Gane, M., « Anthony Giddens and the Crisis of Social Theory », (**Economy and Society** : V . 26, N. 3, 1983), PP. 368-398 .

29 - Ciddens, A., « New Rules of Sociological Analysis., (London : Hutchisson & Co., 1976) .

30 - ———, « Central Problems in Social Theory », (London : Machmillan Education L. T. D., 1979) .

31 - ———, « Sociology : A Brief But Critical Introduction », (N.Y. : Harcourt, Brace & Jovanovich, 1982) .

32 - ———, « The Constitution of Society », (Cambridge Polity Press, 1984) .

33 - ———, **« Social Theory and**

Modern Sociology », (Stanford : Stanford University Press, 1987) .

34 - Gordon, L.A. & Miller, D., « A Contingendy Framework for the Design of Accounting Information Systems » (**Accounting, Organizations and Society** : VI 3, N.1, 1988), PP. 59-69 .

35 - ——— & Narayanan, V.K., « Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organization Structure : An Empirical Investigation », (**Accounting, Organizations and Society** : V.9, N.1, 1984), PP. 33-47 .

36 - Govindaragan, V., « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », (**Accounting, Organizations and Society** : V.9, N.2, 1984) PP. 125-135 .

37 - Groosman, S., & Hart, O., « An Analysis of the Principal - Agent Problem », (**Econometrica : V.51, Jan., 1983**), **PP. 7-45** .

38 - Habermas, J., « Knowledge as Human Interest », (Hineman Educational Book LTD., 1987) .

39 - Hayes, D.C., « The Contingency Theory of Managerial Accounting., », (**The Accounting Review** : Jan., 1977), PP. 22-39 .

40 - Hirst, M.K., « Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performace : A Situational Approach », (**The Accounting Review** : October, 1981), PP. 771-778 .

41 - Hopper, T., & Armstrong, P., « Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Congkomerates », (Accounting, Organizations and Society, : V. 16, N.5/6, 1991), PP. 405-438 .

42 - Ijiri, Y., « **Theory of Accounting Measurement** », (U.S.A. : American Accounting Association, 1975) .

43 - Jensen, M.C., « Organizational Theory and Methodology », (**The Accounting Review** : April, 1983) .

44 - Johnson, H.T. & Kaplan, R.S., « **Relvence Lost : The Rise and Fall of Management Accounting** », (Boston : MA : Harvard Business school Press, 1987) .

45 - Kaplan, R.S., « The Evalution of Management Accounting », (**The Accounting Review** : July, 1984) , PP. 390-418 .

46 - ———, & Atkinson, A.A., « **Advanced Management Accounting** » , (N.J. : Prentice Hall, Inc., 1989) .

47 - Kast, F.E., & Rosenzweig, J.E., « **Contingency Views of Organiztion and Management** », (Chicago : Science Research Associate, 1973) .

48 - Khandwalla, P.N., « **The Design of Organizations** », (N.Y. : Harcourt, Brace and Jovanovich, 1977) .

49 - Lambert, R.A., « Variance Investigation in Agency Settings », (Journal of Accounting Research : Autumn, 1985), PP. 633-647 .

50 - Luthan, F., « **Organizational Behavior** », (N.Y. : McGraw - Hill, Inc., 1987) .

51 - MacIntosh, N.B., « **The Social Software of Accounting and Information Systems** », (London : John Willey and Sons, 1985) .

52 - Magee, R., « A Simulation Analysis of Alternative Cost Variance Investigation Models », (**The Accounting Review** : July, 1976), PP. 529-544 .

53 - ———, « **Advanced Managerial Accounting** », (N.Y. : Harper & Row Publishers Inc., 1986) .

54 - Mark, Y.T., « Contingency Fit, Internal Contingency and Financial Performance », (Journal of Business Finance & Accounting : Spring, 1989), PP. 273-300 .

55 - Merchan, K.A., « Influences on Departmental Budgeting : An Empirical Examination of a Contingency Model », (Accounting, Organizations and Society : V.9, N.3/4, 1984), PP. 291-307 .

56 - ———, « The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance », (**The Accounting Review** : October, 1981), PP. 813-829 .

57 - Mia, L., « Managerial Attitude, Motivetion and the Eggectiveness of Budget Participation », (Accounting, Organizations and Society : V.13, N, 5, 1988), PP. 465-475 .

58 - Miller, P. & O, Leary, T., « Making Accountancy Practical », (**Accounting, Organizations and Society** : V. 15, 1990), PP. 479-489 .

59 - Mixon, J,W. & Uri, N.D., « **Managerial Economics** », (N.Y. : Macmillan Publishing Co., 1985) .

60 - Mohr, L.B., « **Explaining**

Organization Behavior », (San Francisco : Jossely - Bass, 1982) .

61 - Penna, M., « Asymmetry of Pre-decision Information and Managerial Accounting », **(Journal of Accounting Research : Spring, 1984)** PP. 177-192 .

62 - ———, « Accounting Systems, Participation in Budgeting, and Performancem Evaluation », **(The Accounting Review : April, 1990),** 303-314 .

63 - Partt, J.W., & Zeckhauser, J., **« Principals and Agents : The Structure of Business »,** (Boston : Harvard Business School Prȩss : 1985) .

64 - Robins, J.A., « Organizational Economics : Notes on the Use of Transaction Cost Theory in the Study of Organizations », **(Administrative Science Quarterly :** V.32, N.1, 1987), PP. 68-86 .

65 - Rockness, H., & Shieles, M., « Organizationsll Control Systems in Research and Development », **(Accounting, Organiztions and Society :** V.9, N.2, 1984), PP. 165-177 .

66 - Robson, K., « On the Arenas of Accounting Change : The Process of Translation », **(Accounting, Organizations and Society :** V. 16, N. 5/6, 1991), PP. 547-570 .

67 - Roty, R., **« Contingency, Irony and Solidarity »,** (Cambridge : Cambridge University Press, 1989) .

68 - Scapens, R., **« Management Accounting : A Review of Comtemporary Developments »,** (London : Machmilan Education LTD., 1991) .

69 - Schoonhoven, C.B., « Problems With Contingency Theory : Testing Assumptions Hidden Within the Language of Contingency Theory », **(Administrative Science Quarterly :** V.2, Sep, 1981), PP. 349-377 .

70 - Singh, N., « Monitoring and Hierarchies : The Managerial Vzlue of Information in a Principal - Agent Model », **(Journal of Political Economy :** V.93, Jun., 1985), PP. 599-609 .

71 - Smith, J. & Turner, B, « Costructing Social Theory and Constituting Society », **(Theory, Cultre and Society :** V.14, N.2, 1986), PP. 125-133 .

72 - Solomons, D., **« Divisional Performance : Measurment and Control »,** (U.S.A. : Richard D.Irwin, Inc, 1972) .

73 - Thomas, A., « The Contingency Theory of Corporate Reporting : Some Empirical Evidence », (Accounting, Organizations and Society : V . 11, N.3, 1986), PP. 253-270 .

74 - Thompson, G., « Is Accounting Rhetorical ? Methodology, Luca Pacioli and Printing », **(Accounting, Organizations and Society : V.16, N. 5/6, 1991), PP. 572-599 .**

75 - Tosi, H. & Slocum, J., « Contingency Theory : Some Suggested Directions », (Journal of Management : V.10, N.1, 1984), PP. 8-26 .

76 - Turner, J., « Review Essay : The Theory of Structuration », **(American Journal of Sociology :** V.91, N.4, 1986), PP. 969-977 .

77 - Van De Van, A., & Drazin, R., « The Concept of Fit in Contingency Theory », in Barry M. Staw and L. T.Cummings (eds) « Research in Organizational Behavior », Greenwhich, C.T. : JAI Press, 1985) .

78 - Waterhous, J. & Tiessen, P., « A Contingency Framework for Manegement Accounting Systems Research », **(Accounting, Organizations and Society : V.2, N.1, 1987),** PP. 65-76 .

79 - Wattes, R. & Zimmerman, J., **« Positive Accounting Theory »,** (N.J. : Prentice-Hall, 1986) .

80 - ——— & ———, « Positive Accounting Theory : A Ten Year Perspective », **(The Accounting Review :** Jan - 1990), PP. 132-133 .

81 - Williamson, O., **« Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications »,** (N.Y. : Free Press, 1975) .

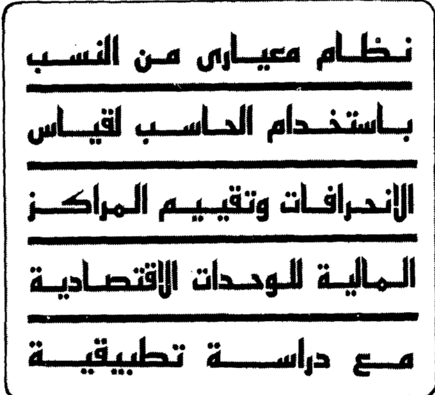
82 - ———, « Transaction Cost Economics : The Governance of Contractual Relations », **(The Journal of Law and Economics :** October, 1979) .

83 - ———, « The Economics of Organizations : The Transaction Cost Approach », **(American Journal of Sociology :** Jun., 1981) .

84 - ———, **« The Economic Institution of Capitalizm »,** (N.Y : Free Press, 1986) .

85 - Young, R., A Note on « Economically Optimal Performance Evaluation and Control Systems » : The Optimality of Two-Tailed Investigations », **(Journal of Accounting Research :** Spring, 1986), PP. 231-240 .

86 - Zimmerman, J, « The Costs and Benefits of Cost Allocations », **(The Accounting Review :** July, 1979), PP. 504-521 .





بحث مقدم من
الدكتور يحيى أحمد مصطفى قللى
استاذ مساعد المحاسبة
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

١ - طبيعة المشكلة :

إزاء تعدد وتنوع المشاكل المالية والتحديات التى تواجه شركات القطاع العام فى وجود موارد محدودة يجب استخدامها الاستخدام الأمثل ، ومن تراكم أرصدة السحب على المكشوف ، واختلال هياكل تمويلها ، فضلاً عن عدم قدرة هذه الشركات على سداد تلك المديونات ، وبالتالى زيادة أعبائها المالية باستمرار ، وتدهور اقتصاديات تشغيلها ، وتمويلها ، وانخفاض ربحيتها ، وزيادة تكلفة رأسمالها ، بالإضافة إلى تفاقم مشاكل السيولة بها .

وإزاء مشاكل الديون المتعثرة التى تواجه البنوك فى الوقت الحاضر ، والتى تشكل الهم الأكبر للمسئولين فى الجهاز المصرفى ، والتى كانت نتيجة للعديد من السلبيات ، ونقص الدراسات ، وعدم الأخذ بالأسس العلمية للمراكز المالية للعملاء ، وعدم التعمق فيها ، وذلك عند منح القروض والتسهيلات الائتمانية والاستثمارية ، والتى قد وصل الحال إلى الحد الذى اعتبرت فيه بعض القروض من الديون المشكوك فى تحصيلها بعد فترة وجيزة من منحها .

وقد عولجت هذه المشاكل عن طريق السماح لهذه الوحدات بالسحب على المكشوف او تقديم دعم لها من وزارة المالية ، أو السماح لها بإصدار سندات وغير ذلك . فإذا استمر الحال على هذا النحو عدة سنوات أخرى فإنها ستؤدى حتماً إلى هلاك رأس المال أو معظمه ، مما يعنى انقضاء الوحدة وإفلاسها ، وهذا بدوره ينعكس على المجتمع كله ، لذلك كان لابد من الوقف على حلول علمية وعملية لحل المشكلة لتصويب المراكز المالية لهذه الوحدات ، من قياس انحرافات المراكز وتقييمها والتنبؤ بشأنها .

٢ - أهداف البحث :

يهدف البحث إلى وضع نظام علمى وعملى متكامل لقياس الانحرافات ، وتقييم المراكز المالية لوحدات القطاع العام والقطاع الخاص ، متمثلاً بوضع نسب معيارية مستنتجة لقياس مدى لانحرافات ، وهذا الإطار يشمل

(أ) وضع نظام للاستخدام الأمثل لتحليل التقارير المالية لقياس الانحرافات ، وتقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية العامة والخاصة .

(ب) تطبيق ما تنتهى إليه الدراسة النظرية على عينة من الوحدات للقطاع العام والقطاع الخاص لقياس مدى كفاءة هذا التطبيق للنظام المقترح .

(ج) بيان مدى معيارية النسب المعيارية المستنتجة من الحالات العملية .



نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات

٣ ـ تنظيم البحث :

ينقسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث ، يشتمل :

المبحث الأول : عدة نماذج من الأدلة المستخدمة للنظام المقترح لتسهيل مهمة الحاسب ، منها دليل الميزانية المقترح المخصص لتطويع البيانات المحاسبية والاقتصادية التى وفرها النظام المحاسبى الموحد للقطاع العام والقطاع الخاص ، حتى يمكن استخدامها كمدخلات فى النموذج المقترح ، ودليل للقطاعات والشركات فى نطاق القطاعات ، كما لهذه الشركات قوانين نشأت خلالها يلزم تحديدها . كما يضاف إلى هذا المبحث باعتباره مدخلاً للنظام المعيارى المقترح تفصيلات المستند المعبر عن ميزانية الشركة وحساباتها الختامية المراد تحليلها ، والمستخدم كمدخل لإعداد النظام المعيارى للنسب .

المبحث الثانى : فإنه يحدد النظام المعيارى المقترح ممثلا فى مجموعة متكاملة من النماذج المعيارية ، كل نموذج يضم عددا من النسب المالية المتجانسة ذات الهدف الواحد ، كما يقوم الباحث فى هذا المبحث بعرض لهذه النسب وطرق حساباتها باعتبارها وسيلة للوصول إلى النسب المعيارية للقطاع .

المبحث الثالث : فهو مخصص لعرض حالات تطبيقية لشركتى قطاع مشترك ، موضحاً مدخلاتها الممثلة فى سرد لطرق حساب النسب المالية للوحدة الاقتصادية ، ومخرجات مجدولة فى صورة حاسب ، حيث أن النسب المعيارية المسجلة فى النماذج المعيارية ، والتى على أساسها تتم المقارنة بهدف القياس ، والتقييم هى عبارة عن مجموع النسب والمؤشرات المالية لمجموعة الوحدات الاقتصادية ، والتى تم جمعها وقسمتها على عدد الوحدات ، ليمثل الناتج النسب المعيارية على مستوى القطاع ، وهكذا بالمثل بالنسبة للقطاعات الأخرى .

المبحث الأول

مدخلات النظام المعيارى

يقوم المبحث على عدة نماذج من الأدلة المستخدمة للنظام المعيارى المقترح ، الأمر الذى يسهل مهمة الحاسب فى استقبال البيانات وإعدادها بصورة دقيقة وسريعة ، والأدلة هى : ـ

١ ـ **دليل الميزانية** : يتضمن بنود وعناصر الميزانية والحسابات الختامية فى شكل دليل حسابى .

٢ ـ **دليل القطاعات** : يتضمن أرقام وأسماء القطاعات الاقتصادية والمالية .

٣ ـ **دليل الشركات** : يتضمن أرقام وأسماء الشركات التابعة للقطاعات

٤ ـ **دليل القوانين** : يتضمن أربعة قوانين للشركات تتعامل فى ظلها عامة وخاصة ومشتركة .

ومن الأدلة يتكون الإطار العام التفصيلى للمستند المستخدم كمدخل لإعداد النظام المعيارى المقترح ، والمعبر عن ميزانية الشركة وحساباتها الختامية المراد تحليلها ، وكذلك قائمة مصادر الأموال والاستخدامات .

— **دليل الميزانية**

رقم بند الميزانية	اسم بند الميزانية
١١	اصول ثابتة
١١١	اراضـــى
١١٢	مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق
١١٣	الآلات والمعـــدات
١١٤	وسائل نقل وانتقال
١١٥	عـــدد وادوات
١١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١١٨	نفقات . مصروفات . فترة . إيرادية حملة . تأسيس . مرسملة
١٢	مشروعات تحت التنفيذ

رقم بند الميزانية	اسم بند الميزانية
١٢١	تكوين سلعى
١٢٢	إنفاق استثمارى
١٣	المخـــزون
١٣١	مستلزمات سلعية
١٣٠٠	خامـــات
...	....

– دليل القطاعات

رقم القطاع	القطاع
١	قطاع البنوك
٢	قطاع التمويل والاستثمار
٣	قطاع التأمين
٤	قطاع النقل
٥	قطاع السياحة والفنادق
٦	قطاع الأراضى والمبانى
٧	قطاع الصناعات الغذائية والتبريد
٨	قطاع الصناعات المعدنية والهندسية
٩	قطاع الصناعات الكيماوية والورق
١٠	قطاع الغزل والنسيج والملابس
...	....

– دليل الشركات :

رقم الشركة	اسم الشركة
١	بنك مصر .. إيران للتنمية
٢	بنك القاهرة .. الشرق الأقصى
٣	بنك القاهرة باركليز الدولى
٤	بنك التجارة والتنمية .. التجاريون
٥	بنك التعمير والإسكان
٦	بنك الجيزة الوطنى للتنمية
٧	بنك الدلتا الدولى
٨	بنك المهندس
٩	بنك المنيا الوطنى للتنمية
١٠	بنك أسيوط الوطنى للتنمية
...	....

– دليل القوانين :

رقم القانون	دليل القانون
١	شركات وبنوك خاضعة للقانون ٩٧ لسنة ٨٣
٢	شركات خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ٨١
٣	شركات قطاع مشترك
٤	شركات وبنوك أنشئت طبقاً لقوانين خاصة

يلاحظ : أن القانون رقم (١) يمثل شركات القطاع العام ، والذى يمثل حالياً قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

المبحث الثانى

النظام المعيارى المقترح

استخدام النسب التحليلية مسألة معروفة . ولكن الجديد كيف يمكن استخدام هذه النسب استخداما أمثل فى تقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية ، ويرى الباحث أنه يجب أن يعد النموذج المعيارى على أساس « الشمولية » والشمولية هنا لها ثلاثة أبعاد :

البعد الأول : أن تكون للنسب المختارة قدرة على قياس الانحرافات وتقييم المراكز المالية للوحدة الاقتصادية .

البعد الثانى : أن تشمل الدراسة التحليلية للوحدات الاقتصادية بيانات عن عدة سنوات حتى يمكن تقديم صورة صادقة عن التاريخ المالى للوحدة الاقتصادية ، وبالتالى قدرة تنبؤية عن المستقبل المالى لها .

البعد الثالث : أن يمتد التحليل ليشمل بقدر الإمكان دراسة معظم الوحدات الاقتصادية داخل القطاع ، وبالتالى فإن استخراج النسب المعيارية تكون قادرة على المساهمة فى العلاج وحل المشاكل الاقتصادية والمالية للوحدات الاقتصادية من خلال القياس والتقييم والتنبؤ بالمراكز المالية لهذه الوحدات .

والنسب المعيارية والتى على أساسها ستتم المقارنة تدور حول خلق نسب معيارية على مستوى القطاع ، ويكون ذلك من خلال مجموعة الوحدات التى تعمل داخل نشاط القطاع ، وبجمع هذه النسب ثم قسمتها على عدد الوحدات يتم استخراج النسب المعيارية لهذا القطاع ، وهكذا بالنسبة للقطاعات الأخرى ..

إيضاح :

فمثلا إذا كانت نسبة التداول لمجموعة الشركات المكونة للقطاع هى : $س^1$ ، $س^2$ ، $س^3$ فتكون النسبة المعيارية للتداول لهذا القطاع هى :

$$\frac{س^1 + س^2 + س^3 ...}{ن}$$

حيث أن :

$س^1$ – تمثل نسبة التداول للوحدة الاقتصادية رقم (١)

$س^2$ – تمثل نسبة التداول للوحدة الاقتصادية رقم (٢)

س٣ ـ تمثل نسبة التداول للوحدة الاقتصادية رقم (٣) .. وهكذا
ن ـ تمثل عدد الوحدات الاقتصادية المكونة للقطاع .

وقد قام الباحث بإعداد النسب المعيارية لقطاع ما من خلال مجموعة محددة من الشركات التابعة للقطاع ، وبذلك يكون الإطار العلمى التفصيلى المقترح والممثل فى مجموعة من النماذج المعيارية المكونة للنظام على النحو التالى ، مع ملاحظة انه كلما تضمن القطاع كل أو معظم الشركات التابعة له كلما اقترب النظام المعيارى إلى المثالية فى القياس والتقييم .

النموذج المعيارى الأول ـ نسبة السيولة المالية :

* أولا ـ نموذج نسبة السيولة المالية :

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
نسبة التداول نسبة السيولة السريعة المعدل النقدى					

يتضمن النموذج النسب التالية :

(١) نسبة التداول : CURRENT RATIO

تقيس النسبة الدرجة التى تغطى فيها الأصول المتداولة الخصوم المتداولة :

ـ فكلما زادت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا على أن الوحدة الاقتصادية لديها القدرة على دفع ديونها قصيرة الأجل .

ـ كلما زادت النسبة كلما توافر للوحدة منطقة أمان SAFETY ZONE وبالتالى كان ذلك مؤشر حماية لدى الوحدة من أى مخاطر مالية فى المستقبل القريب .

ـ كما أن هذه النسبة تحمى الوحدة من مخاطر الأعمال المتوقعة فى المستقبل مثل إضرابات نقابات العمال او أى خسائر غير متوقعة .

أما عيوب استخدام هذه النسبة أن البسط يحتوى على عدة أصول غير متجانسه ، فهى تشمل اصول يمكن استخدامها فورا فى عملية السداد للدائنين مثل النقدية واصول يصعب تحويلها إلى نقدية مثل المخزون ، مما يجعل الاعتماد على هذا الاختيار وحدة فى القياس والتقييم خاطئا .

(ب) نسبة السيولة السريعة :

QUICK ASSETS RATIO

وتستخرج بقسمة كل الأصول المتداولة ما عدا المخزون على الخصوم المتداولة وهذه النسبة تمتاز بتوافر عنصر التجانس فى الأصول المتداولة إلى حد كبير .

(جـ) المعدل النقدى :

ويستخرج بقسيمة رصيد الصندوق والنقدية الحرة بالبنوك على الخصوم المتداولة ، ويلاحظ أن هذا المؤشر قد لا يكون دقيقا حيث أن الخصوم المتداولة لا تكون كلها مستحقة فى الحال .

* ثانيا ـ نموذج معايير الكفاءة :

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
متوسط فترة التحصيل معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية معدل دوران المخزون من الإنتاج التام معدل دوران راس المال العامل معدل دوران الأصول					

ويتضمن النموذج المؤشرات التالية :

١ ـ متوسط فترة التحصيل

AVERAGE COLLECTION PERIOD

وتمثل هذه النسبة متوسط فترة التحصيل التى تمنحها الوحدة الاقتصادية لعملائها وتستخرج على الوجه التالى :

$$\frac{\text{المبيعات الآجلة}}{\text{٣٦٥ يوما}} = \text{متوسط المبيعات الآجلة اليومية}$$

$$\frac{\text{أرصدة العملاء + أوراق القبض}}{\text{متوسط المبيعات اليومية الآجلة}}$$

= يوم متوسط فترة التحصيل

ولا يستبعد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها عند تطبيق هذا المؤشر وتقارن متوسط فترة التحصيل بشروط البيع الآجل للعملاء ، وتستخدم لتحديد فاعلية سياسية البيع الآجل للعملاء ، كما توضح أيضا مدى كفاءة جهاز البيع والتحصيل .

٢ ـ معدل دوران المخزون :

INVENTORY TURNOVER

ويستخرج هذا المعدل بقسمة المبيعات او المستلزمات السلعية او الإنتاج التام على متوسط مخزون أول وأخر المدة ـ وتعتبر هذه النسبة مؤشرا للمخاطر المالية وإلى السياسات المخزنية التى تتبعها الوحدة الاقتصادية ، وبصفة عامة فإن زيادة معدل دوران المخزون تعد أفضل بالنسبة للوحدة .

٢ ـ معدل دوران الأصول :

SALCO / ASSCTS (MEASURE OF ACTIVITY)

ويستخرج هذا المعدل كالآتى :

$$\frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{إجمالى الأصول (بعد خصم مخصص الإهلاك)}}$$

ويوضح هذا المعدل دوران الأموال المستخدمة فى الوحدة الاقتصادية ويستخدم عادة للحكم على مدى الكفاية فى استعمال الأصول المختلفة لإنتاج المبيعات ، وهو مؤشر هام فى مقارنة الوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نفس قطاع الصناعة .

*** ثالثا ـ نموذج مؤشرات تقييم الهيكل التمويلى ونسب المديونية :**

RATION APP RAISING. FINACIAL STRUCTURE

البيـــــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
١ ـ إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلى طويل الأجل .					
٢ ـ عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة					
٣ ـ إجمالى الديون إلى حقوق الملكية					
٤ ـ صافى راس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل					
٥ ـ نسبة التمويل الخارجى إلى التمويل الكلى					
٦ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافا إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل					
٧ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل					

يعتبر الاختيار بين المديونية والملكية من أكثر مكونات التخطيط المالى تعقيدا ، ولا شك أن استخدام الدين بنسبة سليمة إلى حق الملكية له مزايا معينة ، لأن الفائدة على القرض تكون عادة أقل من الربح الواجب توزيعه لجذب أموال الملكيـة ، ولأن استخدام الدين يؤدى إلى تفادى تقاسم السيطرة على الشركة ، ولأن استخدام الدين يزيد العائد على حق الملكية ، لذلك كان من الأهمية الاهتمام بمؤشرات تقييم الهيكل التمويلى .

وهناك الكثير من المؤشرات التى تهتم بتقييم الهيكل التمويلى بخلاف ما ورد منها فى النموذج ، وكلها تهدف إلى قياس سلامة تركيب الهيكل التمويلى للوحدة وطمأنينة الدائنون لأموالهم . أما ما ورد فى النموذج من مؤشرات فنجد مثلا :

١ ـ صافى رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل :

نسبة تدل على مدى الاعتماد على تغطية صافى رأس المال العامل بقروض طويلة الأجل .

٢ ـ عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة :

كلما زاد الاعتماد على الاقتراض من الغير كلما زادت نسبة الفوائد أو ما يطلق عليه تكلفة رأس المال CAPITAL + COST وقد تستنفد هذه النسبة معظم مجمل الربح . ولذلك فإن احتساب هذه النسبة باستخدام البيانات المحاسبية لثلاث أو خمس سنوات تعتبر مؤشرا فعالا لقياس السيولة طويلة الأجل ، إذ كلما زادت هذه النسبة كلما دل ذلك على قوة المركز المالى للوحدة .

٣ ـ نسبة التمويـل الخارجى إلى التمويل الكلى :

تهدف هذه النسبة إلى تحديد نسبة الاعتماد على الاقتراض الخارجى ، فهى مؤشر هام للتقييم حيث انه كلما زادت هذه النسبة كلما دل على اعتماد الوحدة على التمويل الخارجى ، وكلما زاد احتمال وجود مشاكل مالية وقلت قدرة الوحدة على سداد ديونها .

٤ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد خصم الإهلاك إلى القروض طويلة الأجل مضافا إليها مشروعات تحت التنفيذ :

ويتم استخراج النسبة بقسمة .

الأصول الثابتة + مشروعات تحت التنفيذ + مخصص الإهلاك
ـــــــــــــــــــــــــــــــ
القروض طويلة الأجل

والغرض من النسبة قياس سلامة تركيب الهيكل التمويلى للوحدة بهدف الحكم على مدى مساهمة التمويل طويل الأجل فى الأصول .

وهناك نسبة للأصول الثابتة بعد خصم الإهلاك إلى القروض طويلة الأجـل مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ .

وتستخرج النسبة بقسمة :

الأصول الثابتة – مخصص الإهلاك
ـــــــــــــــــــــــــــــــ
القروض طويلة الأجل

*** رابعا ـ نموذج مؤشرات الربحية**
RATIONS APPRAISING THE PROFITABILITY

تسعى الوحدة إلى تعظيم صافى الربح وتوزيع أكبر أرباح ممكنة على المساهمين والعاملين أو تعظيم القيمة السوقية للأسهم مما يؤدى إلى أن يحقق المساهمين أكبر أرباح مضاربة ممكنة فى سوق رأس المال ، لذا تعتبر مؤشرات الربحية ذات أهمية من أهمها :

١ ـ صـــافى الـــربـــح إلى حقـــوق المساهمين :

البيـــــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
صافى الربح إلى حقوق المساهمين					
ربحية الجنيه من المبيعات					
العائد على الاستثمار					

نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات

تعتبر علاقة الأرباح بالأموال المستثمرة من وجهة نظر المساهمين إحدى صور العائد على الاستثمار ، وقد يحسب هذا المعدل على أساس استبعاد قيم الأصول غير الملموسة من جملة استثمارات المساهمين .

٢ ـ الربحية منسوبة إلى المبيعات (هوامش الربح) :

RATIONS APPRAISING PROFITABILITY RELATED TO SALES (PROFIT MARGINS)

تساعد النسبة على تقييم كفاءة العمليات بالمشروع وتحديد ربحية الجنيه من المبيعات .

٣ ـ العائد على الاستثمار .

RETUTRN ON INVESTMENT

يعتبر هذا المعدل اختبار حاسم للكفاءة والربحية وللحكم على مدى كفاية استخدام الأموال المستثمرة فى المشروع ، وتستخرج بنسبة الأرباح الصافية (قبل حساب الفوائد والضرائب) إلى الاستثمارات .

*** خامسا ـ نموذج مؤشرات زد سكور واحتمالات الإخفاق المالى :**

البيـــــان	النسبة	معامل زد	المحقق
١ ـ صافى رأس المال العامل / إجمالى الأصول			
٢ ـ الفائض المحتجز / إجمالى الأصول			
٣ ـ الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالى الأصول			
٤ ـ القيمة السوقية للأسهم / إجمالى الخصوم			
٥ ـ إجمالى المبيعات / إجمالى الأصول			
إجمالى النسب			

النموذج عبارة عن خمس من النسب المالية التى اختارها ALTMAN ليكون بها نموذجه المشهور Z-SCORE MOHEL وهو :

$(Z = 1.2 X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + 1.4 X_4 + .99 X_5)$

حيـث :

Z ـ يمثل المقياس العام الذى يمكن عن طريقة التميز بين الوحدات الاقتصادية المحتمل أن تعلن إفلاسها والتى لا تحتمل أن تعلن إفلاسها فى السنة او السنوات القادمة ، وذلك للتعرف على مدى متانة المركز المالى لهذه الوحدات ، والذى حدده ALTMAN بـ ٢.٦٧٥ ، فـإذا زاد المقياس العام عن هذا الحد فإن الوحدة سوف تتمتع بمركز مالى قوى وتزداد قيمة (Z) عن هذا الحد والعكس .

X_1 ـ تمثل نسبة رأس المال المتداول إلى مجموع الأصول .

X_2 ـ تمثل نسبة الأرباح المتحجرة إلى مجموع الأصول .

X_3 ـ تمثل نسبة الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول .

X_4 ـ تمثل نسبة القيمة السوقية للأسهم إلى إجمالى الخصوم .

X_5 ـ تمثل إجمالى المبيعات إلى مجموع الأصول .

والمحصلة إذا كانت قيمة Z (إجمالى النسب) لإحدى الوحدات يزيد على النسبة المعيارية التى تم احتسابها لمجموعة الوحدات الاقتصادية فإن هذه الوحدة تتمتع بمركز مالى قوى وتزداد قوة هذا المركز كلما زادت نسبة المحقق للوحدة .

*** سادسا ـ نموذج معايير السوق .**

ويتضمن هذا النموذج المؤشرات التالية :

البيــان	محقق	معيارى	الفرق
ربحية الأسهم			
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم			
القيمة الحقيقة للسهم			

١ ـ ربحية السهم العادى :

EARNINGS PER ORDINANY SHARE

ويستخرج هذا المعدل كالآتى

= صافى الأرباح / عدد الأسهم العادية

ويتعين عند تطبيق هذا المعدل طرح كوبونات الأسهم الممتازة ـ إن وجد من صافى الربح . ويعتبر هذا المعدل من

المعدلات الهامة لتحديد قيمة السهم السوقية عن طريق مقارنة سعر الفائدة فى السوق وعن طريق رسملة العائد CAPITALIZATION .

٢ ـ القيمة الدفترية للسهم العادى : BOOK VALUE PEN ORDIN- ARY SHAPE

وتستخرج كالآتى

$$= \frac{\text{صافى حقوق الملكية}}{\text{عدد الأسهم العادية}}$$

يلاحظ عند تطبيق هذه الطريقة انه يتعين طرح القيمة الإسمية للأسهم الممتازة ـ إن وجدت ـ وكقرار حكمى لابد أن تكون القيمة الدفترية للسهم العادى أعلى من القيمة الإسمية للسهم .

٣ ـ القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية : MARKET VALUE

نظراً لطبيعة ملكية وحدات القطاع العام حيث إن معظم هذه الوحدات ليست لها اسهم متداولة فى سوق رأس المال CAPITAL MARKET ، وبالتالى فإن هناك صعوبة فى معرفة القيمة السوقية لحقوق الملاك .

ويقترح الباحث حلا لهذه المشكلة استخدام القيمة الدفترية للوحدة بدلا من القيمة السوقية لها ، وذلك فى الأخذ فى الحسبان حساب رأس المال المملوك (حـ/٢١١) ، والاحتياطيات والفائض (حـ/٢٢) . اما مساهمة الحكومة (حـ/٢١٢) ، فيمكن اعتباره جزءا من القيمة الدفترية للوحدة الاقتصادية إذا كان قد صدر قرار من الجمعية العمومية يضمها إلى رأس المال . وذلك بالنسبة لشركات القطاع العام (الأعمال العام حالياً) .

* سابعا ـ نموذج مؤشرات النمو :

البيـــان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير أو النمو	نسبة النمو
١ ـ حجم المبيعات				
٢ ـ حقوق الملكية				
٣ ـ الأرباح الكلية				
٤ ـ العائد الموزع				
٥ ـ العائد على السهم				
٦ ـ القيمة السوقية				

يظهر النموذج ست مقادير مالية تجرى مقارنتها لسنتين ماليتين متتاليتين وهى :

حجم المبيعات وحقوق الملكية والأرباح الكلية والعائد الموزع والعائد على السهم والقيمة السوقية إذ تهدف مؤشرات النمو إلى قياس التغييرات فى العناصر المختلفة تبعا لتحركاتها من قائمة مالية لأخرى ، كما تفيد هذه القياسات فى رسم السياسة الإدارية للوحدة الاقتصادية وفى تحديد مواطن الضعف والقوة فى نشاطها ، كما يستفاد منها فى مجال الاستثمار والائتمان والتمويل .

وأنه يمكن إتاحة مؤشرات عامة لقياس نمو المشروع والتعرف على مواطن الضعف والقوة فيه من خلال استخدام النسب المالية وليس المقادير المالية . وذلك عن طريق العلاقات بين العناصر المتجانسة فى القائمة المالية لسنة ما وأجزاء مقارنة بينها وبين السنة المالية السابقة عليها ، ومتابعة التطور ومعرفة الاتجاه كاستخدام نسبة الربحية وهى : نسبة صافى الربح إلى رأس المال المستثمر ، ونسبة صافى الربح إلى حقوق الملكية ، ونسبة صافى الربح إلى صافى المبيعات ، ونسبة مجمل الربح إلى مجمل المبيعات ، ونسبة مجمل الربح إلى إجمالى الأصول . إذ يعتبر ذلك مقياسا للحكم على مدى نجاح المشروع وقياس كفايته الاستثمارية والبيعية .



◆ نظــام معيــارى مــن النسب باستخــدام الحاســب لقيــاس الانحــرافــات

* ثامناً ـ نموذج اهم النسب والمؤشرات موقع اهتمام الإدارة :

		محقق	معيارى	انحراف
التحليل المالى قصير الأجل	نسبة التداول			
السيولة	نسبة السيولة			
	المعدل النقدى			
كفاءة راس المال	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام			
	معدل دوران المخزون من مستلزمات سلعية			
	متوسط فترة التحصيل			
	معدل دوران راس المال العامل			
	معدل دوران الأصول			
التحليل المالى طويل الأجل				
مؤشرات تقييم الهيكل التمويــل ونسب المديونية	إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل طويل الأجل			
	إجمالى الديون إلى حقوق الملكية			
	نسبة التمويل الخارجى إلى تمويل كلى			
الربحية				
ربحيــة الأصــول والأموال المستثمرة	معدل العائد على الاستثمار			
	معدل العائد على حقوق الملكية			
	ربحية الجنيه من المبيعات			

من مجموعة النماذج المعيارية السابقة وقع اختيار الباحث على المجموعة المختارة التالية لتعبر عن اهتمامات الإدارة وبالتشكيل التالى :

١ ـ التحليل المالى قصير الأجل ـ يتضمن :

- نسبة السيولة قصيرة الأجل .
- معايير الكفاءة (كفاءة راس المال) .

٢ ـ التحليل المالى طويل الأجل ـ يتضمن :

- مؤشرات تقييم الهيكل التمويلي ونسب المديونية .

٣ ـ مؤشرات الربحية ـ يتضمن :

- معدلات العائد على الاستثمار .
- معدلات العائد على حقوق الملكية .
- ربحية الجنيه من المبيعات .

المبحث الثالث

دراسة تطبيقية للنظام المعيارى المقترح

هذا المبحث يخصص لتطبيق النظام المعيارى ، وذلك لوحدتين من الوحدات الاقتصادية لقطاع مشترك لميزانيات عام ١٩٨٨ دون ذكر لأسمائها مرموز لها بالرموز (أ) ، (ب) ، وتعمل الوحدتان فى قطاع الصناعات الكيماوية والورق .

أما بشأن احتساب النسب المعيارية للقطاع فإنه لصعوبة الحصول على كافة البيانات والمعلومات الخاصة بالميزانيات والتقارير المالية لجميع الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع ، وبالتالى إتمام عمليات التحليل واستخراج النسب المالية المنتقاة منها وجمعها وقسمتها على عدد الوحدات للحصول على النسب المعيارية التى ستتم على أساسها المقارنة ، فقد اقتصر الباحث على استخراج النسب من ست شركات تابعة للقطاع بما فيها الوحدتان الاقتصاديتان موضوع الدراسة والمقارنة ، وجدير بالتنبيه أنه كلما تغير المقام نتيجة لزيادة عدد الوحدات الاقتصادية كلما كانت النسب المعيارية المستخرجة متغيرة وأقرب للصواب .

وتتضمن نتائج الدراسة للنظام المعيارى ثمانية نماذج ، كل نموذج يشكل مجموعة من النسب المالية ذات طبيعة موحدة الهدف ، كما يقسم النموذج الواحد إلى عدد من الخانات تختلف من نموذج لآخر حسب الدراسة المطلوبة .

الاستخدامات المختلفة لمجموعة النماذج المعيارية

ذكرنا أن الهدف الرئيسى للنظام هو التقييم ، وقياس الانحرافات للمراكز المالية للوحدات الاقتصادية على مستوى القطاعين العام والخاص ، ولقد استعان

الباحث بالحاسب الآلى فى إعداد مدخلات النظام ومخرجاته ، وذلك لحاجة النظام إلى تحليل بيانات كثيرة متشابكة تمتد لتتضمن كافة الوحدات المكونة للقطاع . هذا ويمكن تطبيق النظام بواسطة الوحدة الاقتصادية أو الهيئة العامة أو الجهاز المصرفى أو سوق الأوراق المالية أو غيرها ذات الاهتمام .

وفيما يلى نتائج الدراسة العملية المطبقة على الوحدتين الاقتصاديتين (أ) ، (ب)

الوحدة الاقتصادية (أ)

اولا - النسب المعيارية للقطاع :

تم استخراجها بمعرفة الحاسب الآلى عن قطاع الصناعات الكيماوية والورق وذلك من مجموعة مكونة من ست شركات قطاع مشترك

يلاحظ بشأن استخدام الحاسب ما يلى أن :

(١) رقم القطاع (٩) يمثل قطاع الصناعات الكيماوية والورق .

(٢) رقم القانون (٣) يمثل شركات قطاع مشترك .

اسم النسبة	النسبة المعيارية
نسبة التداول	٢,٣٦
نسبة السيولة السريعة	١,٥٦
المعدل النقدى	,٩١
متوسط فترة التحصيل	٧٠,٧٥
معدل دوران المخزون من المستلزمات	١,٣٩
معدل دوران المخزون من الإنتاج	٧٣,٧٤
معدل دوران راس المال العامل	,٩٤
معدل دوران الأصول	,٣٣
ديون طويلة الأجل إلى التمويل الكلى	,٢٥
عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة	٥,٦٤
إجمالى الديون إلى حقوق الملكية	٢,٢٤
صافى رأس المال العامل إلى القروض	٣١,٤٤
نسبة التمويل الخارجى إلى الأصول	,٤١
نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافا	٢٤,٩٤
نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعدا	١٩,٨٢
صافى الربح إلى حقوق المساهمين	,١٥
ربحية الجنيه من المبيعات	,٢٢
العائد على الاستثمار	,٠٣
ربحية السهم	,٨٠
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية	,٦٨
القيمة الحقيقية للسهم	٤,٩٣

ثانيا ـ مدخلات النظام (المستند) للوحدة الاقتصادية (١) :

الميزانية العمومية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (١) :

رقم الشركة | | | | | | | **القطاع التابعة له** | ٩ | **القانون الخاضعة له** | ٢ |

الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى	الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى
٢٠١١٧٨٣٤١	**اصول ثابتة**	١١	١٩٦٢٢٦٩	**اعتمادات مستندية لشراء بضائع**	١٣٦
١٠٣٥٤٥٦	اراضى	١١١		**بضاعة بالطريق**	١٣٨
٢٩٢٣٤٣٨٧	مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق	١١٢		**إقراض طويل الاجل**	١٤
١٦٤٦١٧٤٣٣	الات ومعدات	١١٣		إقراض محلى طويل الأجل	١٤١
٣٥٠٨٧٨٢٧	وسائل نقل وانتقال	١١٤		إقراض خارجى طويل الأجل	١٤٢
١٥١٤٦١٠	عدد وأدوات	١١٥	٤٤٧٢٩٤٢	**استثمارات مالية**	١٥
١٢٦٧٢٨	اثاث ومعدات مكاتب	١١٦			
	ثروة حيوانية ومائية	١١٧		استثمارات فى سندات حكومية	١٥١
	نفقات إيرادية مؤجلة	١١٨		استثمارات فى أوراق مالية محلية	١٥٢
	مصروفات ما قبل التشغيل			استثمارات فى أوراق مالية أجنبية	١٥٣
	م فترة التربية للامهات			صندوق الاستثمار	١٥٤
	م إيرادات مؤجلة			استثمارات فى شركات شقيقة	١٥٥
	م مصروفات حملة إعلانات		١٨٦٧٨٣٢	**مدينـــون**	١٦
	م . تأسيس		١٧٠٦٢٨٦	عملاء	١٦١
	م . أخرى مرسلة				
٧١٥٦٣٣٤٢	**مشروعات تحت التنفيذ**	١٢		اوراق قبض	١٦٢
			١٦١٥٤٦	مدينون متنوعون	١٦٣
٣٣٥٠٩٠٦	تكوين سلعى	١٢١		جارى فى شركات شقيقة	١٦٥
٦٨٢١١٢٤٣٦	انفاق استثمارى	١٢٢	٥٤٩٨٥٨٥٨	**حسابات مدينة مختلفة**	١٧
٣٢٧٠٤٣٨٨	**المخزون**	١٣			
				مدينون مختلفون	١٧١
٢٨٧٨٠١٩	خامات	١٣١١	٤٧١٤٥٦٨٨	ارصدة مدينة اخرى	١٧٢
١٧٦٧٦٨	وقود	١٣١٢	٧٨٤٠١٧٠	إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٢
٢٢٨٢١٨٤٩	قطع غيار ومهمات	١٣١٣			
٣٠٥١١١٠٩	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	١٢٠٠١٠٤١١	**نقدية بالصندوق والبنوك**	١٨
١٦٥٠١٠	مخلفات	١٣١٥			
	إنتاج غير تام	.١٣٢	٦٠٠٠	نقدية بالصندوق	١٨١
١٧٧٥٩٤٤	إنتاج تام	١٣٣	١٦٤٩٨٠٤٦	بنك حساب جارى	١٨٢
١١٨١٠	بضائع لدى الغير	١٣٤	١٠٣٥٠٦٣٦٥	بنك ودائع لأجل أو بإخطار	١٨٣
	بضائع بغرض البيع	١٣٥		بنوك تأمين خطابات ضمان	١٨٤
				العجز المرحل	٢٢٨
				الأرصدة الشاذة	
			١٥٠٢٩٣٨	موردون	٢٦١
				دائنون متنوعون	٢٦٣
				أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
			٤٨٨٢٨٦٠٥٢	إجمالى الأصول	٩٩٩٩

الميزانية العمومية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (١) :

رقم الشركة | | | | | | **القطاع التابعة له** | ٩ | **القانون الخاضعة له** | ٣ |

الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى	الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى
٤٠٠٠٠٠٠٠	**راس المال**	٢١	١٨٨٣٥٥٤٥	**دائنـــون**	٢٦
٤٠٠٠٠٠٠٠	راس المال المملوك	٢١١	١٣٥٨٧٠٣	موردون	٢٦١
	مساهمة الحكومة	٢١٢	..	أوراق دفع	٢٦٢
	م . الاصدار	٢١٣	١٢١٩٢٨٢	دائنون متنوعون	٢٦٣
٢٣٠٥٤٩٤٤	**الاحتياطيات والفائض**	٢٢	١٦٢٥٧٥٦٠	دائنو التوزيعات	٢٦٤
	المحتجز			حصة المساهمين	٢٦٤١
			.	حصة الدولة المساهمة	٢٦٤٢
٥٩٨٧٥٢٧	احتياطى قانونى	٢٢١		حسابات الشركات الزميلة	٢٦٥
٥٩٨٧٥٢٧	احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	١٩٧٠٢٤٠٤	**حسابات دائنة مختلفة**	٢٧
	احتياطى تمويل المشروعات	٢٢٣			
	الاستثمارية		٨٩٦٧٠٤	دائنون مختلفون	٢٧٢
	احتياطى عام	٢٢٤	١٦٤٣١٨٨٢	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
	احتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	٢٣٧٣٨١٨	مصروفات جارية تخصيصية	٢٧٤
٧٦١٨٧٩٣	احتياطى ارتفاع اسعار الأصول	٢٢٦		مستحقة	
٣٤٦١٠٩٧	احتياطيات أخرى	٢٢٧		مكتب بيع الأسمنت المصرى	٢٧٩
	فائض مرحل	٢٢٨		**الأرصدة الشاذة**	
١٨٢٤٣٢٦٤٣	**المخصصات**	٢٣	٦٤٧١٦	عملاء	١٦١
			.	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
١١٨٣٦٣٤٩١	مخصص الإهلاك	٢٣١			
٥٤٦٨٠٠٠	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢			
١١٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٢٣٣			
٥٨٤٨٦١٥٢	مخصصات أخرى	٢٣٤			
.	مخصص فروق تدبير عملة	٢٣٦			
	مخصص طوارىء	٢٣٧			
٢٠٢٨٢١٢٣٢	**قروض طويلة الأجل**	٢٤			
٢٠٢٨٢١٢٣٢	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١			
	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢			
	قروض متوسطة الأجل	٢٤٣			
١٣٧٤٥٠٦٨	**بنوك دائنة**	٢٥			
١٣٧٤٥٠٦٨	سحب على المكشوف	٢٥١			
	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢	٤٨٨٢٨٦٠٥٢	إجمالى الخصوم	٩٩٩٩
	جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣			

تابع الميزانية العمومية عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (١) :

رقم الشركة | | | | | | | القطاع التابعة له | | ٩ | | القانون الخاضعة له | ٣ |

الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى	الرصيد	البيـــــان	الدليل المحاسبى
٢٢٤٢٨٩٨٨	المنصرف من المستلزمات السلعية	٣٢		إيرادات النشاط الجارى	٤١
			٧٠٢٢٨٣٥٢	مبيعات إنتاج تام	٤١١
٢٥٨٩٦٨١٠	الفوائد	٣٥		مبيعات آجلة	٤١١٦
..	رسوم جمركية	٣٥١١	٢٢٧٧٧	ايرادات تشغيل للغير	٤١٦
	إهلاك صناعى	٣٥٢	٥٨٧٢٥	خدمات مباعة	٤١٧
١٣٧٤٩	الفوائد المحلية	٣٥٥	٤٦٤٦٢٠٠٠	تكلفة الإنتاج للكميات المباعة او تكلفة المبيعات	٤٢١
٢٥٧٥٩٣٢	الفوائد الخارجية	٣٥٦			
	مصروفات تمويلية	٣٥٨	٢٣٩٥٨٠٣٢	مجمل فائض الإنتاج	٤٥
..	الضرائب	٣٦	١٤٦٧٥٠٢٢	مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة	٤٦
.	الضرائب الداخلية	٣٥٩			
.	الفائض	٣٨			
١٢٤١٨٦٨١	الفائض القابل للتوزيع	٣٨١			
	العجز الجارى	٢٨١٢			
٢٧٤٣٧٣٥٠	الإجمالى	٩٩٩٩	١٥٥٥١٤٩٠٩	الإجمـــالى	٩٩٩٩
١٠٠٠٠٠٠٠	عدد الأسهم	٥١			
٤٠٠	القيمة الإسمية للسهم	٥٢			
٦٩	العائد الموزع	٥٣			
٩٠٠	القيمة السوقية للسهم	٥٤			
٧٧٠٦	القيمة الحقيقية للسهم	٥٥			

ثالثا ـ النسب وطرق حسابها للوحدة الاقتصادية (١) :

استعراض كل النسب وطرق حسابها آليا وتفصيلا لا داعى له ، وإنما يكتفى بعرض لبعض منها للإيضاح فقط :

١ ـ نسبة التداول = $\frac{\text{اصول متداولة}}{\text{خصوم متداولة}}$

تتمثل بنود الأصول المتداولة فى :

الأصول المتداولة	الدليل المحاسبى
* المخزون	١٣
خامات	١٣١١
وقود	١٣١٢
قطع غيار ومهمات	١٣١٣

تتمثل بنود الخصوم المتداولة فى

الخصوم المتداولة	الدليل المحاسبى
* بنود دائنة	٢٥
سحب على المكشوف	٢٥١
قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
جارى دائنون مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣

الأصول المتداولة	الدليل المحاسبى	الخصوم المتداولة	الدليل المحاسبى
مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	* دائنون	٢٦
مخلفات	١٣١٥	موردون	٢٦١
إنتاج غير تام	١٣٢	أوراق دفع	٢٦٢
إنتاج تام	١٣٣	دائنون متنوعون	٢٦٣
بضائع لدى الغير	١٣٤	دائنو التوزيعات	٢٦٤
بضائع بغرض البيع	١٣٥	* حسابات دائنة مختلفة	٢٧
اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	دائنون مختلفون	٢٧٢
بضاعة بالطريق	١٣٨	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
* استثمارات مالية	١٥	مصروفات جارية وتخصصية مستحقة	٢٧٤
استثمارات فى سندات حكومية	١٥١	مكتب بيع الأسمنت	٢٧٩
استثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	* مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢
استثمارات أجنبية	١٥٣		
استثماررات فى شركات شقيقة	١٥٥		
* مدينون	١٦		
عملاء	١٦١		
أوراق قبض	١٦٢		
مدينون متنوعون	١٦٣		
جارى شركات فى شقيقة			
حسابات مدينة مختلفة	١٧		
مدينون مختلفون	١٧١		
أرصدة مدينة أخرى	١٧٢		
إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٣		
* نقدية بالبنوك والصندوق	١٨		
نقدية بالصندوق	١٨١		
بنك حساب جارى	١٨٢		
ودائع لأجل أو بإخطار	١٨٣		

٢ ـ نسبة السيولة السريعة = $\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$

الأصول المتداولة	الدليل المحاسبى	الخصوم المتداولة	الدليل المحاسبى
استثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	سحب على المكشوف	٢٥١
استثمارات أجنبية	١٥٣	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
أوراق قبض	١٦١	جارى دائن مقابل اعتمادات	٢٥٣
أوراق قبض	١٦٢	موردون	٢٦١
مدينون متنوعون	١٦٣	أوراق دفع	٢٦٢
مدينون مختلفون	١٧١	دائنون متنوعون	٢٦٣
أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	دائنو التوزيعات	٢٦٤
إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٣	دائنون مختلفون	٢٧٢

الأصول المتداولة	الدليل المحاسبى	الخصوم المتداولة	الدليل المحاسبى
نقدية بالصندوق	١٨١	ارصدة دائنة أخرى	٢٧٣
ملك حساب جارى	١٨٢	مصروفات جارية تخصصية مستحقة	٢٧٤
ودائع لأجل بإخطار	١٨٣	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢

٣ ـ المعدل النقدى = $\frac{\text{نقدية بالصندوق والبنوك}}{\text{خصوم متداولة}}$

	الدليل المحاسبى		الدليل المحاسبى
نقدية بالصندوق	١٨١	سحب على المكشوف	٢٥١
بنك حساب جارى	١٨٢	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
بنك ودائع لأجل أو بإخطار	١٨٣	جارى دائنون مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
بنوك تأمين خطابات ضمان	١٨٤	موردون	٢٦١
		أوراق دفع	٢٦٢
		دائنون متنوعون	٢٦٣
		دائنو التوزيعات	٢٦٤
		دائنون مختلفون	٢٧٢
		أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
		مصروفات جارية وتخصصية	٢٧٤
		مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢

٤ ـ معدل دوران رأس المال العامل = $\frac{\text{إجمالى المبيعات}}{\text{رأس المال العامل}}$

= $\frac{\text{صافى مبيعات إنتاج تام + إيرادات تشغيل للغير + خدمات مباعة}}{\text{مجموع الأصول المتداولة}}$

	الدليل المحاسبى		الدليل المحاسبى
مبيعات إنتاج تام	٤١١	المخزون	١٣
إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	استثمارات مالية	١٥
خدمات مباعة	٤١٧	مدينون	١٦
		حسابات مدينة مختلفة	١٧
		نقدية بالبنك والصندوق	١٨

٥ ـ معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية

= $\frac{\text{المنصرف من المستلزمات السلعية}}{\text{مخزون العام الحالى من المستلزمات السلعية + مخزون العام الماضى ÷ ٢}}$

	الدليل المحاسبى		الدليل المحاسبى
المنصرف من المستلزمات السلعية	٣٢	مخزون العام الحالى .	
		خامات	١٣١١

الأصول المتداولة	الدليل المحاسبى	الخصوم المتداولة	الدليل المحاسبى
		وقود	١٣١٢
		قطع غيار ومهمات	١٣١٣
		مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤
		مخالفات	١٣١٥
		+	
		مخزون العام السابق ÷ ٢	

٦ ـ معدل دوران المخزون من الإنتاج التام

= تكلفة الإنتاج التام للكميات المباعة (أى المبيعات بسعر التكلفة) ÷ متوسط المخزون من الإنتاج التام

	الدليل المحاسبى		الدليل المحاسبى
تكلفة الإنتاج للكميات المباعة	٤٢١	المخزون من الإنتاج العام الحالى +	١٣٣
		المخزون من الإنتاج التام السابق ÷ ٢	٥٧

رابعا ـ نتائج النماذج المعيارية للشركة (ا) :

اولاً : نسبة السيولة المالية :

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
نسبة التداول	٠,٠٠	٣,١٧	٤,٦٤	٢,٢٦	٢,٢٨
نسبة الميول السريعة	٠,٠٠	٢,٦٥	٣,٩٢	١,٥٦	٢,٣٦
المعدل النقدى	٠,٠٠	٢,٣١	٢,٦٤	٠,٩١	١,٧٣

وقد تم حساب النسب المالية للنموذج من ميزانية الوحدة على النحو التالى :

نسبة التداول = ٢١١٠٧١٤٢٧ ÷ ٤٥٤٤٥٢٣٣ = ٤,٦٤٪

نسبة السيولة السريعة = ١٧٨٣٦٧٠٣٩ ÷ ٤٥٤٤٥٢٣٣ = ٣,٩٢٪

المعدل النقدى = ١٢٠٠١٠٤١١ ÷ ٤٥٤٤٤٥٢٣٣ = ٢,٦٤٪

وقد اظهر النموذج ثلاثة انحرافات موجبة لصالح الوحدة لنسب السيولة لعام ١٩٨٨ ، وهى بالترتيب ٢,٢٨٪ ، ٢,٣٦٪ ، ١,٧٣٪ وذلك نتيجة مقارنة النسب المالية للوحدة وهى بالترتيب ٤,٦٤٪ ، ٣,٩٢٪ ، ٢,٦٤٪ بالنسب المعيارية للقطاع والمستخرجة بمعرفة الحاسب وهى بالترتيب ٢,٣٦٪ ، ١,٥٦٪ ، ٠,٩١٪ .

هذا والحق الباحث بالنموذج خانة للنسب المالية لعام ١٩٨٧ لتمكن المحلل من معرفة المزيد من الدراسات كالوقوف على الاتجاهات عند مقارنة عام ١٩٨٨ لعام ١٩٨٧ وهكذا . كما يمكن مقارنة نتائج هذا النموذج للشركة (أ) بنتائج النموذج المقابل له للشركة (ب) والشركات الاخرى التابعة للقطاع .

ثانياً ـ معايير الكفاءة :

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
متوسط فترة التحصيل	٠,٠٠	٢٧,٠٧	٨,٥٢	٧٠,٧٥	٦٢,٢٣
معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية	٠,٠٠	٠,٥٠	٠,٨١	١,٣٩	٠,٥٨
معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٠,٠٠	٤٧,٥٤	٤٢,٦٤	٧٣,٧٤	٣١,١٠
معدل دوران راس المال العامل	٠,٠٠	٠,٣٧	٠,٢٣	٠,٩٤	٠,٦١
معدل دوران الاصول	٠,٠٠	٠,١٧	٠,١٤	٠,٣٣	٠,١٩

وقد تم حساب النسب المالية للنموذج من ميزانية الوحدة على النحو التالى :ـ

متوسط فترة التحصيل = ٥٩٩١٧٣٠٥٠ / ٧٠٣٣٨٣٥٢ = ٨,٥٢

معدل دوران المخزون من المستلزمات = ٢٢٤٢٨٩٨٨ / ٢٧٦٥٨٩٣٩ = ٠,٨١

معدل دوران المخزون من الإنتاج التام = ٤٦٤٦٢٠٠٠ / ١٠٨٩٥٣٦ = ٤٢,٦٤

معدل دوران رأس المال العامل = ٧٠٤١٩٨٥٤ / ٢١١٠٧١٤٢٧ = ٠,٣٣

معدل دوران الأصـــول = ٧٠٤١٩٨٥٤ / ٤٨٨٣٨٦٠٥٢ = ٠,١٤

وقد أظهرت نموذج معايير الكفاءة خمس انحرافات سالبة فى غير صالح الوحدة لمجموعة النسب المدرجة بالنموذج وهى بالترتيب : ـ ٦٢,٢٣٪ ، ـ ٠,٥٨٪ ، ـ ٣١,١٠٪ ، ـ ٠,٦١٪ ، ـ ٠,١٩٪ نتيجة مقارنة النسب المالية للوحدة لعام ١٩٨٨ بالنسب المعيارية للقطاع .

ثالثاً : مؤشرات تقييم الهيكل التمويلى ونسب المديونية

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
١ ـ إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلى طويل الأجل .	٠,٠٠	٠,٣١	٠,٤٦	٠,٢٥	٠,٢١
٢ ـ عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة .	٠,٠٠	١١,٤٣	٥,٨٠	٥,٦٤	٠,١٦
٣ ـ إجمالى الديون إلى حقوق الملكية .	٠,٠٠	٢,٥١	٣,٩٤	٢,٢٤	١,٧٠
٤ ـ صافى رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل .	٠,٠٠	١,١٩	٠,٨٢	٣١,٤٤	٣٠,٦٢
٥ ـ نسبة التمويل الخارجى إلى التمويل الكلى .	٠,٠٠	٠,٤١	٠,٥١	٠,٤١	٠,١٠
٦ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافا إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل .	٠,٠٠	٠,٩٨	٠,٧٦	٢٤,٩٤	٢٤,١٨
٧ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل .	٠,٠٠	٠,٩٣	٠,٤١	١٩,٨٢	١٩,٤١

وقد تم استخراج المؤشرات كالآتى :-

١ - نسبة إجمالى الديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى تمويل كلى طويل الأجل . = $\frac{٢٠٢٨٢١٢٣٢}{٤٤٢٨٤٠٨١٩}$ = ٠,٤٦

٢ - عدد مرات تغطية الفوائد . = $\frac{١٥٠٠٨٣٦٢}{٢٥٨٩٦٨١}$ = ٥,٨٠

٣ - إجمالى الديون إلى حقوق الملكية. = $\frac{٢٤٨٢٦٦٤٦٥}{٦٣٠٥٤٩٤٤}$ = ٣,٩٤

٤ - صافى رأس المال العامل إلى قروض طويلة. = $\frac{١٦٥٦٢٦١٩٤}{٢٠٢٨٢١٢٣٢}$ = ٠,٨٢

٥ - نسبة التمويل الخارجى إلى التمويل الكلى. = $\frac{٢٤٩٠٢٥٨٨٦}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢}$ = ٠,٥١

٦ - نسبة أصول ثابتة بعد إهلاك مضافا لها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة ومتوسطة . = $\frac{١٥٤٣٧٨١٩٢}{٢٠٢٨٢١٢٣٢}$ = ٠,٧٦

٧ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل ومتوسطة . = $\frac{٨٢٨١٤٨٥٠}{٢٠٢٨٢١٢٣٢}$ = ٠,٤١

- وقد اظهر النموذج اربعةانحرافات موجبة وثلاثة انحرافات سالبة .

رابعاً - مؤشرات الربحية :

البيـــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
صافى الربح إلى حقوق المساهمين	٠,٠٠	٠,٣١	٠,٢٠	٠,١٥	٠,٠٥
ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٠٠	٠,٢٥	٠,٢١	٠,٢٢	٠,٠١-
العائد على الاستثمار	٠,٠٠	٠,٠٥	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٠

وقد تم استخراج النسب على النحو التالى :

صافى الربح إلى حقوق المساهمين = $\frac{١٢٤٨١٦٨١}{٦٣٠٥٤٩٤٤}$ = ٠,٢٠

ربحية الجنيه من المبيعات = $\frac{١٤٦٧٥٠٢٢}{٧٠٤١٩٨٥٤}$ = ٠,٢١

العائد على الاستثمار = $\frac{١٢٤١٨٦٨١}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢}$ = ٠,٠٣

وقد اظهر النموذج ثلاث نتائج للشركة (أ) هى :

— انحراف موجب قدره (٠,٠٥) لعلاقة صافى الربح إلى حقوق المساهمين .

- انحراف سالب قدره (-٠,٠١) لربحية الجنيه من المبيعات .
- عدم وجود انحرافات للعائد على الاستثمار .

خامساً - مؤشرات زد سكور واحتمالات الاخفاق المالى :

البيـــان	النسبة	معامل زد	المحقق
١ - صافى راس المال العامل / إجمالى الأصول	٠,٣٤	١,٢٠	٠,٤١
٢ - الفائض المحتجز / إجمالى الأصول	٠,٠٥	١,٤٠	٠,٠٧
٣ - الارباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالى الأصول	٠,٠٣	٣,٣٠	٠,١٠
٤ - القيمة السوقية للأسهم / إجمالى الخصوم	٠,٢١	٠,٦٠	٠,١٣
٥ - إجمالى المبيعات / إجمالى الأصول	٠,١٤	٠,٩٩	٠,١٤
إجمالى النسب			٠,٨٥

تم استخراج نتائج النموذج على النحو التالى .
(أ) بالنسبة للنسب التحليلية الخمس :-

١ - صافى رأس المال العام/إجمالى الأصول = ١٦٥٦٢٦١٩٤ / ٤٨٨٢٨٦٠٥٢ = ٠,٣٤

٢ - الفائض المحتجز/إجمالى الأصول = ٢٣٠٥٤٩٤٤ / ٤٨٨٢٨٦٠٥٢ = ٠,٠٥

٣ - الفوائد / إجمالى الأصول = ١٥٠٠٨٣٦٢ / ٤٨٨٢٨٦٠٥٢ = ٠,٠٣

٤ - القيمة السوقية للأسهم/إجمالى الخصوم = ٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠ / ٤٢٥٢٣١١٠٨٠٠ = ٠,٢١

٥ - المبيعات / إجمالى الأصول = ٧٠٤١٩٨٥٤ / ٤٨٨٢٨٦٠٥٢ = ٠,١٤

(ب) بالنسبة للمقياس العام (إجمالى النسب) وذلك بتطبيق معادلة Z - SCORE على الوحدة الاقتصادية ، وعلى النحو التالى :

$$Z = 1.20 \times .34 + 1.40 \times .03 + 3.30 \times .03 + .60 \times .21 + .99 \times .14$$
$$= .41 + .07 + .10 + .13 + .14$$
$$= .85$$

هذا وتتم مقارنة إجمالى النسب على مستوى الوحدة بالمقياس المعيارى العام على مستوى القطاع . كما يمكن مقارنة نتائج هذا النموذج بالنتائج التى أظهرتها الشركات الأخرى التابعة للقطاع وهى شركة (ب) و(حـ) محل الدراسة .

سادساً ـ معايير السوق :

البيـــان	محقق	معيارى	الفروق
ربحية الأسهم	١,٢٤	٠,٨٠	٠,٤٤
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم	١,٤٣	٠,٦٨	٠,٧٥
القيمة الحقيقية للسهم	٧,٧٦	٤,٩٣	٢,٨٣

تم استخراج نتائج النموذج على النحو التالى :

(أ) بالنسبة للمحقق :

١ ـ ربحية السهم . $= \frac{١٢٤١٨٦٨١}{١٠٠٠٠٠٠٠} = ١,٢٤$

٢ ـ القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم . $= \frac{٩}{٦,٣١} = ١,٤٣$

٣ ـ القيمة الحقيقية للسهم . $= \frac{٧٧٦}{١٠٠} = ٧,٧٦$

(ب) وبإجراء مقارنة المحقق بالمعيارى أمكن تحديد فروق موجبة للمعايير الثلاثة هى بالترتيب : ٠,٤٤ ، ٠,٧٥ ، ٢,٨٣ .

(جـ) يلاحظ أنه تم استخراج .

القيمة الدفترية للسهم $= \frac{٦٣٠٥٤٩٤٤}{١٠٠٠٠٠٠٠} = ٦,٣١$

القيمة السوقية للسهم $= \frac{٩٠٠}{١٠٠} = ٩,٠٠$

سابعا : مؤشرات النمو

البيـــان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير او النمو	نسبة النمو
١ ـ حجم المبيعات	٦٢٩٢٤٩٩٨,٠٠	٧٠٤١٩٨٥٤,٠٠	٧٤٩٤٨٥٦,٠٠	٠,١٢
٢ ـ حقوق الملكية	٦٠٤٦٩٤٦٢,٠٠	٦٣٠٥٤٩٤٤,٠٠	٢٥٨٥٤٨٢,٠٠	٠,٠٤
٣ ـ الأرباح الكلية	١٨٧٥٠٧٩٩,٠٠	١٢٤١٨٦٨١,٠٠	٦٣٣٢١١٨	٠,٣٤
٤ ـ العائد الموزع	١٠٩,٠٠	٦٩,٠٠	٠,٤٠	٠,٣٧

يظهر النموذج النتائج التالية لعام ٨٨ مقارنة بعام ١٩٨٧ :

١ ـ نمو موجب فى حجم المبيعات بنسبة مقدارها ١٢٪ .

٢ ـ نمو موجب فى حقوق الملكية بنسبة مقدارها ٠٤٪ .

٣ ـ نمو سالب فى الأرباح الكلية بنسبة مقدارها ٠,٣٤ .

٤ ـ نمو سالب فى العائد الموزع بنسبة مقدارها ٣٧٪ .

ثامنا : أهم النسب والمؤشرات موضع اهتمام الإدارة :

البيان	النسبة (المؤشر)	محقق	معيارى	انحراف
التحليل المالى قصير الأجل				
السيولة	نسبة التداول	٤,٦٤	٢,٣٦	٢,٢٨
	نسبة السيولة	٣,٩٢	١,٥٦	٢,٣٦
	المعدل النقدى	٢,٦٤	٠,٩١	١,٧٣
كفاءة رأس المال				
	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٤٢,٦٤	٧٣,٧٤	٣١,١٠-
	معدل دوران المخزون من مستلزمات سلعية	٠,٨١	١,٣٩	٠,٥٨-
	متوسط فترة التحصيل	٨,٥٢	٧٠,٧٥	٦٢,٣٣-
	معدل دوران رأس المال العامل	٠,٣٣	٠,٩٤	٠,٦١-
	معدل دوران الأصول	٠,١٤	٠,٣٣	٠,١٩-
التحليل المالى طويل الأجل				
مؤشرات تقييم الهيكل	إجمالى ديون طويلة ومتوسط الأجل إلى التمويل طويل الأجل	٠,٤٦	٠,٢٥	٠,٢١
التمويل ونسب المديونية	إجمالى الديون إلى حقوق الملكية	٣,٩٤	٢,٢٤	١,٧٠
الربحية	نسبة التمويل الخارجى إلى تمويل كلى	٠,٥١	٠,٤١	٠,١٠
ربحية الأصول والأموال المستثمرة	معدل العائد على الاستثمار	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٠
	معدل العائد على حقوق الملكية	٠,٢٠	٠,١٥	٠,٠٥
	ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٢١	٠,٢٢	٠,٠١-

يظهر النموذج ملخص نتائج النماذج المعيارية السابقة وذلك فى ظل مقارنة المحقق بالمعيارى

١ ـ بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى قصير الأجل يلاحظ ظهور انحرافات موجبة للوحدة الاقتصادية ، وذلك بالنسبة لمؤشرات السيولة : نسبة التداول والسيولة والمعدل النقدى ، أما بخصوص كفاءة رأس المال يلاحظ تسجيل انحرافات سالبة لكافة مؤشرات الكفاءة .

٢ ـ بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى طويل الأجل (تقييم الهيكل التمويلى ونسب المديونية) يلاحظ ظهور انحرافات موجبة للوحدة الاقتصادية وذلك لكل من نسب إجمالى الديون طويل الأجل إلى التمويل الطويل الأجل ، وإجمالى الديون إلى حقوق الملكية ، والتمويل الخارجى إلى التمويل الكلى .

٣ ـ بالنسبة لمؤشرات الربحية : يلاحظ ظهور ثلاث نتائج مغايرة ، فنشاهد عدم وجود أى انحرافات بالنسبة لمعدل العائد على الاستثمار ، وانحراف موجب لمعدل العائد على حقوق الملكية ، وانحراف سالب لربحية الجنيه من المبيعات .

الوحدة الاقتصادية (ب)

اولا : مدخلات النظام (المستند) للوحدة الاقتصادية (ب) :

الميزانية العمومية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (ب) :

رقم الشركة [| | | | |] القطاع التابعة له [| ٩] القانون الخاضعة له [٣]

الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبى	الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبى
---	اصول ثابتة	١١	٧٤٠٤١١٠	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
			---	بضاعة بالطريق	١٣٨
١٦٥٩٢٩	اراضى	١١١	---	إقراض طويل الأجل	١٤
١١٠١٨٢٥٤	مبان وإنشاءات ومرافق وطرق	١١٢			
٩٣٠٥١٨٤٢	آلات ومعدات	١١٣	١٦١٧٤١	إقراض محلى طويل الأجل	١٤١
٢٤٢٦٥٦٤	وسائل نقل وانتقال	١١٤	---	إقراض خارجى طويل الأجل	١٤٢
٧٢٣١٦٦	عدد وأدوات	١١٥	---	استثمارات مالية	١٥
٦٣٩١٤٤	اثاث ومعدات مكاتب	١١٦			
---	ثروة حيوانية ومائية	١١٧	١٨٤٢١٨٩	استثمارات فى سندات حكومية	١٥١
٩٣٤٤٤٩٨	نفقات إيرادية موجه	١١٨	---	استثمارات فى أوراق مالية محلية	١٥٢
---	مصروفات ما قبل التشغيل	---	---	استثمارات فى أوراق مالية أجنبية	١٥٣
---	م فترة التربية للأمهات	---	---	صندوق الاستثمار	١٥٤
---	م إيرادات مؤجلة	---	---	استثمارات فى شركات شقيقة	١٥٥
---	م مصروفات حملة إعلانية		---	مدينـــون	١٦
---	م . تأسيس				
---	م . اخرى مرسلة		٧٣٦٧,٩٥	عملاء	١٦١
---	مشروعات تحت التنفيذ	١٢	٣٨٦١٣٦	أوراق قبض	١٦٢
			٣٢٠٥٧٠	مدينون متنوعون	١٦٣
٨٨٨٣٧٣٨	تكوين سلعى	١٢١	٣٢٠٥٧٠	جارى فى شركات شقيقة	١٦٥
٨٨٢٠١٣	إنفاق استثمارى	١١٢	---	حسابات مدينة مختلفة	١٧
---	المخــــزون	١٣			
			---	مدينون مختلفون	١٧١
١٨٥١٧٤٥٤	خامات	١٣١١	٢٣٤٠٠١	ارصدة مدينة أخرى	١٧٢
١٣٢٧٠٣	وقود	١٣١٢	٥٧٦٩٦	إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٢
١٠١٥٥٢٦٧	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	---	نقدية بالصندوق والبنوك	١٨
٦٠٨٥	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤			
١٢٠٢٦	مخلفات	١٣١٥	٧٦٠٠٠	نقدية بالصندوق	١٨١
٢٨٤١٠٦	إنتاج غير تام	١٣٢	٨٩٥٥٤٤	بنك حساب جارى	١٨٢
٦١١٤٧٢	إنتاج تام	١٣٣	---	بنك ودائع لأجل أو باخطار	١٨٣
٧٢٨٧٢	بضائع لدى الغير	١٣٤	---	بنوك تأمين خطابات ضمان	١٨٤
---	بضائع بغرض البيع	١٣٥		العجز المرحل	٢٢٨
				الأرصدة الشاذة	
			١٠٩٢٩٠٨	موردون	٢٦١
			---	دائنون متنوعون	٢٦٣
			---	ارصدة دائنة أخرى	٢٧٣
			١٧٦٨٥٥٢٢٣	إجمالى الأصول	٩٩٩٩

تابع الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (ب) :

رقم الشركة [ ] القطاع التابعة له [٩] القانون الخاضعة له [٢]

الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبي	الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبي
---	رأس المال	٢١	---	دائنون	٢٦
١١٥٩٢٣٨٤	رأس المال المملوك	٢١١	٣٠٢٥٦٩٢	موردون	٢٦١
---	مساهمة الحكومة	٢١٢	---	أوراق دفع	٢٦٢
---	م . الإصدار	٢١٣	٦٠٧٣٨٥٠	دائنون متنوعون	٢٦٣
---	الاحتياطيات والفائض	٢٢	٥٥٨٧٧٤٣	دائنو التوزيعات	٢٦٤
	المحتجز		---	حصة المساهمين	٢٦٤١
			---	حصة الدولة المساهمة	٢٦٤٢
٢٢٦٥٦١٢	احتياطي قانوني	٢٢١	---	حسابات الشركات الزميلة	٢٦٥
٢١٦٣٧٣٨	احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	---	حسابات دائنة مختلفة	٢٧
٢٦٧٩٧٠٢	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية	٢٢٣			
			١٧٩٥٠٦٥٨	دائنون مختلفون	٢٧٢
٢٣٠٠٠٠	احتياطي عام	٢٢٤	٥٦٨٣٧٤	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
---	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	٧٣٦٦٨٧٦	مصروفات جارية تخصصية	٢٧٤
٦١٩٣٢٩٨	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦		مستحقة	
٥٣٤٧٣٩٥	احتياطات أخرى	٢٢٧			
---	فائض مرحل	٢٢٨		الأرصدة الشاذة	
	المخصصات	٢٣	٣٧٧٠٢٣	عملاء	١٦١
			---	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
٤٦٧٠٩٠٨٤	مخصص الإهلاك	٢٣١			
٨٦٥٠٠٠	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢			
١٨٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٣٣			
٣٢٣٢٠٠٠	مخصصات أخرى	٢٣٤			
---	مخصص فروق تدبير عملة	٢٣٦			
---	مخصص طوارىء	٢٣٧			
---	قروض طويلة الأجل	٢٤			
٩١٤٤٠٠٣	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١			
٤١٣٢٨٣٥٧	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢			
---	قروض متوسطة الأجل	٢٤٣			
---	بنوك دائنة	٢٥			
٣٩٦٩٤٣٤	سحب على المكشوف	٢٥١			
---	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢			
---	جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣	١٧٦٨٥٥٢٢٣	إجمالي الخصوم	٩٩٩٩

حساب العمليات الجارية عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (ب)

رقم الشركة [ ] القطاع التابعة له [٩] القانون الخاضعة له [٢]

الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبى	الرصيد	البيـــان	الدليل المحاسبى
٤٨٣٣٩٠١٨	المنصرف من المستلزمات السلعية	٣٢	---	إيرادات النشاط الجارى	٤١
			٨٨٥٠١٣٢٩	مبيعات إنتاج تام	٤١١
٢٢٧٧٢٩١٧	الفوائد	٣٥	---	مبيعات آجلة	٤١١٦
---	رسوم جمركية	٣٥١١	٤١٤٥	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
---	إهلاك صناعى	٣٥٢	١٨٢١٠	خدمات مباعة	٤١٧
١٧٠١١٠٤٦	الفوائد المحلية	٣٥٥	٦٥٨٢٤٠٠٠	تكلفة الإنتاج للكميات المباعة	٤٢١
٥٧١٨٣٥٧	الفوائد الخارجية	٣٥٦		أو تكلفة المبيعات	
---	مصروفات تمويلية	٣٥٨	٢٢٦٩٩٨٣٩	مجمل فائض الإنتاج	٤٥
---	الضرائب	٣٦	٢١٨١٥١٠٠	مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة	٤٦
٣٢٤٠٩٤٩	الضرائب الداخلية	٣٥٩			
---	الفائض	٣٨			
٦٦٠٨٣٧٢	الفائض القابل للتوزيع	٣٨١			
---	العجز الجارى	٢٨١٢			
٦٥٦٢٧٨٤٣	الإجمالى	٩٩٩٩	١٩٨٨٦٢٦٢٣	الإجمالى	٩٩٩٩
٥٧٩٦١٩٢	عدد الأسهم	٥١			
٠,٢	القيمة الإسمية للسهم	٥٢			
٠,٤١	العائد الموزع	٥٣			
٢,٤٥	القيمة السوقية للسهم	٥٤			
٧,١٥	القيمة الحقيقية للسهم	٥٥			

ثانيا : نتائج النماذج المعيارية للشركة (ب) :

أولا : نسبة السيولة المالية :

البيـــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
نسبة التداول	٠,٠٠	٠,٩٣	١,٠٤	٢,٣٦	١,٣٢
نسبة السيولة السريعة	٠,٠٠	٠,٢٣	٠,٢٣	١,٥٦	١,٢٣
المعدل النقدى	٠,٠٠	٠,٠٤	٠,٠٢	٠,٩١	٠,٨٩

تم استخراج النسب المالية لعام ١٩٨٨ على النحو التالى ·

١ ـ نسبة التداول = $\frac{٤٧٦٢٦٠٤٥}{٤٥٧٨٤٦٥٠}$ = ١,٠٤

٢ ـ نسبة السيولة السريعة = $\frac{١٠٤٢٩٩٥٠}{٤٥٧٨٤٦٥٠}$ = ٠,٢٣

٣ ـ المعدل النقدى = $\frac{٩٧١٥٤٤}{٤٥٧٨٤٦٥٠}$ = ٠,٠٢

وقد أظهر النموذج انحرافات سالبة فى غير صالح الوحدة ، وبمقارنتها بالوحدة الاقتصادية (أ) يتضح أن الوحدة (أ) فى مركز أفضل ، وعلى كل فالدراسة التحليلية تختلف حسب الهدف منها ، وكذلك الاستنتاج والتوصية والقرار .

ثانيا : معايير الكفاءة :

البيـــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
متوسط فترة التحصيل	٠,٠٠	٣١,١٨	٣٠,٤٢	٧٠,٧٥	٤٠,٣٣ –
معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية	٠,٠٠	٢,٢٨	٢,٠٩	١,٣٩	٠,٧٠
معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٠,٠٠	٥,٢٣	٩٨,٤٤	٧٣,٧٤	٢٤,٧٠
معدل دوران رأس المال العامل .	٠,٠٠	١,٨٥	١,٨٦	٠,٩٤	٠,٩٢
معدل دوران الأصول	٠,٠٠	٠,٤٤	٠,٥٠	٠,٣٣	٠,١٧

وقد أظهر النموذج انحرافا سالبا بالنسبة لمتوسط فترة التحصيل ، وانحرافات موجبة للمعايير الباقية ، وبمقارنة هذه الوحدة بالوحدة (أ) يتضح أن معايير الكفاءة لهذه الوحدة (ب) فى مركز أفضل باستثناء معيار متوسط فترة التحصيل .

تم استخراج النسب المالية لعام ١٩٨٨ على النحو التالى :

١ ـ متوسط فترة التحصيل = $\frac{٢٦٩٢٣١٥٩٢٠}{٨٨٥٠١٣٢٩}$ = ٣٠,٤٢

٢ ـ معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية = $\frac{٤٨٣٣٩٠١٨}{٢٣١٣٢٩٧٠}$ = ٢,٠٩

٣ ـ معدل دوران المخزون من الإنتاج التام = $\frac{٦٥٨٧٤٠٠٠}{٦٦٨٦٩٥}$ = ٩٨,٤٤

٤ ـ معدل دوران رأس المال العامل = $\frac{٨٨٥٢٣٦٨٤}{٤٧٦٢٦٠٤٥}$ = ١,٨٦

٥ ـ معدل دوران الأصول = $\frac{٨٨٥٢٣٦٨٤}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$ = ٠,٥٠

ثالثا : مؤشرات تقييم الهيكل التمويلى ونسب المديونية

البيـــــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
١ ـ إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلى طويل الأجل	٠,٠٠	٠,٣٧	٠,٣٩	٠,٢٥	٠,١٤
٢ ـ عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة	٠,٠٠	٢,١٠	٢,٣٣	٥,٦٤	٣,٣١ –
٣ ـ إجمالى الديون إلى حقوق الملكية	٠,٠٠	٢,٧١	٣,١٦	٢,٢٤	٠,٩٢
٤ ـ صافى رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل	٠,٠٠		٠,٠٤	٣١,٤٤	٣١,٤٠ –
٥ ـ نسبة التمويل الخارجى إلى التمويل الكلى	٠,٠٠	٠,٥٣	٠,٥٤	٠,٤١	٠,١٣
٦ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافا إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل	٠,٠٠	١,٨٠	١,٦٠	٢٤,٩٤	٢٣,٣٤ –
٧ ـ نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل	٠,٠٠	١,٦٣	١,٤٠	١٩,٨٢	١٨,٤٢ –

تم استخراج النسب لعام ١٩٨٨ على النحو التالى :

١ ـ نسبة إجمالى الديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى تمويل كلى طويل الأجل = ٥٠٤٧٢٣٦٠ / ١٣١٠٧٠٥٧٣ = ٠,٣٩

٢ ـ عدد مرات تغطية الفوائد = ١٧٢٨٨٨٢٥ / ٧٤١٩٥٠٢ = ٢,٣٣

٣ ـ إجمالى الديون إلى حقوق ملكية = ٩٦٢٥٧٠١٠ / ٣٠٤٧٢١٢٩ = ٣,١٦

٤ ـ صافى رأس المال العامل إلى قروض طويلة الأجل = ١٨٤١٣٩٥ / ٥٠٤٧٢٣٦٠ = ٠,٠٤

٥ ـ نسبة التمويل الخارجى إلى التمويل الكلى = ٩٥٥٠١٨٢٠ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,٥٤

٦ ـ نسبة الأصول ثابتة بعد الإهلاك مضافا لها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة ومتوسطة = ٨٠٥١٦١٦٤ / ٥٠٤٧٢٣٦٠ = ١,٦٠

٧ ـ نسبة أصول ثابتة بعد الإهلاك إلى قروض طويلة ومتوسطة الأجل مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ = ٧٠٧٥٠٤١٣ / ٥٠٤٧٢٣٦٠ = ١,٤٠

رابعا : مؤشرات الربحية :

البيـــــــان	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
صافى الربح إلى حقوق المساهمين	٠,٠٠	٠ ١٦	٠,٢٢	٠,١٥	٠,٠٧
ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٠٠	٠,٢١	٠,٢٥	٠,٢٢	٠,٠٣
العائد على الإستثمار	٠,٠٠	٠,٠٣	٠,٠٤	٠,٠٣	٠,٠١

تم استخراج النسب على النحو التالى :

١ ـ صافى الربح إلى حقوق المساهمين = ٦٦٢٨٣٧٣ / ٣٠٤٧٢١٢٩ = ٠,٢٢

٢ ـ ربحية الجنيه من المبيعات = ٢١٨١٥١٠٠ / ٨٨٥٢٣٦٨٤ = ٠,٢٥

٣ ـ معدل العائد على الاستثمار = ٦٦٢٨٣٧٣ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,٠٤

خامسا : مؤشرات زد سكور واحتمالات الخفاق المالى :

	النسبة	معامل زد	المحقق
١ ـ صافى رأس المال العامل / إجمالى الأصول	٠,٠١	١,٢٠	٠,٠١
٢ ـ الفائض المحتجز / إجمالى الأصول	٠,١١	١,٤٠	٠,١٥
٣ ـ الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالى الأصول	٠,١٠	٣,٣٠	٠,٣٣
٤ ـ القيمة السوقية الأسهم / إجمالى الخصوم	٠,١٠	٠,٦٠	٠,٠٦
٥ ـ إجمالى المبيعات / إجمالى الأصول	٠,٥٠	٠,٩٩	٠,٥٠
إجمالى النسب			١,٠٥

تم استخراج النسب على النحو التالى :

١ ـ صافى رأس المال العامل / إجمالى الأصول = ١٨٤١١٣٩٥ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,٠١

٢ ـ الفائض المحتجز / إجمالى الأصول = ١٨٨٧٩٧٤٥ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,١١

٣ ـ الفوائد / إجمالى الأصول = ١٧٢٨٨٨٢٥ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,١٠

٤ ـ القيمة السوقية للأسهم / إجمالى الخصوم = ١٤٢٠٠٦٧٠٤٠ / ١٤٦٣٨٣٠٩٤٠٠ = ٠,١٠

٥ ـ المبيعات / إجمالى الأصول = ٨٨٥٢٣٦٨٤ / ١٧٦٨٥٥٢٢٣ = ٠,٥٠

سادسا : معايير السوق :

البيـــــــان	محقق	معيارى	الفروق
ربحية السهم	١,١٤	٠,٨٠	٠,٣٤
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم	٠,٤٧	٠,٦٨	٠,٢١
القيمة الحقيقية للسهم	٧,١٥	٤,٩٣	٢,٢٢

تم استخراج النسب على النحو التالى :

- القيمة الدفترية للسهم = ٣٠٤٧٢١٢٩ / ٥٧٩٦١٩٢ = ٥,٢٦
- القيمة السوقية للسهم = ٢٤٥ / ١٠٠ = ٢,٤٥
- ربحية السهم = ٦٦٢٨٣٧٣ / ٥٧٩٦١٩٢ = ١,١٤
- القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم = ٢,٤٥ / ٥,٢٦ = ٠,٤٧
- القيمة الحقيقية للسهم = ٦٦٢٨٣٧٣٠٠ / ٩٢٧٣٩٠٧٢ = ٧,١٥

سابعا : مؤشرات النمو

البيـــــــان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير او النمو	نسبة النمو
١ ـ حجم المبيعات	٦٤٥٢٥٤٧٢	٨٨٥٢٣٦٨٤	٢٣٩٩٨٢١٢	٠,٣٧
٢ ـ حقوق الملكية	٢٨٤٤١٠٤٥	٣٠٤٧٢١٢٩	٢٠٣١٠٨٤	٠,٠٧
٣ ـ الأرباح الكلية	٤٦٢٥٢٧٠	٦٦٢٨٣٧٣	٢٠٠٣١٠٣	٠,٤٣
٤ ـ العائد الموزع	٢٩	٤١	١٢	٠,٤١
٥ ـ القيمة السوقية	٣٠٨	٢٤٥	٦٣	٠,٢٠

يلاحظ بشأن النموذج التالى :

ظهور تغيرات (نمو) موجب للوحدة الاقتصادية (ب) وذلك حجم المبيعات وحقوق الملكية والأرباح الكلية والعائد الموزع ، ونمو سالب بالنسبة للقيمة السوقية . هنا ويلاحظ أن الباحث لم يسجل القيمة السوقية بالنسبة للوحدة الاقتصادية (أ) .

ثامنا : اهم النسب والمؤشرات موضع اهتمام الإدارة :

البيـــــــان	النسبة (المؤشر)	محقق	معيارى	الانحراف
التحليل المالى قصير	نسبة التداول	١,٠٤	٢,٣٦	١,٣٢
الأجل السيولة	نسبة السيولة	٠,٢٣	١,٥٦	١,٣٣
	المعدل النقدى	٠,٠٢	٠,٩١	٠,٨٩
كفاءة رأس المال العامل	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٩٨,٤٤	٧٣,٧٤	٢٤,٧٠
	معدل دوران المخزون من مستلزمات سلعية	٢,٠٩	١;٣٩	٠,٧٠
	متوسط فترة التحصيل	٣٠,٤٢	٧٠,٧٥	٤٠,٣٣ –
	معدل دوران رأس المال العامل	١,٨٦	٠,٩٤	٠,٩٢
	معدل دوران الأصول	٠,٥٠	٠,٣٣	٠,١٧
التحليل المالى طويل الأجل مؤشرات تقييم الهيكل	إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلى	٠,٣٩	٠,٢٥	٠,١٤

البيـــــان	النسبة (المؤشر)	محقق	معيارى	الانحراف
التمويل ونسب المديونية	إجمالى الديون إلى حقوق الملكية	٣,١٦	٢,٢٤	٠,٩٢
	نسبة التمويل الخارجى إلى حقوق الملكية	٠,٥٤	٠,٤١	٠,١٣
الربحية	معدل العائد على الاستثمار	٠,٠٤	٠,٠٣	٠,٠١
ربحية الأصول والأموال	معدل العائد على حقوق الملكية	٠,٢٢	٠,١٥	٠,٠٧
المستثمرة	ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٢٥	٠,٣٢	٠,٠٣

يلاحظ بشأن نموذج أهم النسب موضع اهتمام الإدارة للوحدة الاقتصادية (ب)

١ ـ بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى قصير الأجل : ظهور انحرافات سالبة بالنسبة لمؤشرات السيولة (التداول ـ والسيولة والمعدل النقدى) وذلك بعكس ما اظهرته الوحدة الاقتصادية (أ) . أما بخصوص كفاءة رأس المال فنشاهد وجود انحرافات موجبة لكافة معدلات الكفاءة ما عدا متوسط فترة التحصيل

٢ ـ بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى طويل الأجل (مؤشرات تقييم الهيكل التمويلى ونسب المديونية) يلاحظ تسجيل انحرافات موجبة لكل من نسب إجمالى الديون الطويلة إلى التمويل الكلى ، وإجمالى الديون إلى حقوق الملكية ، والتمويل الخارجى إلى حقوق الملكية .

٣ ـ مؤشرات الربحية : يلاحظ تسجيل انحرافات موجبة لمؤشرات الربحية الثلاث العائد على الاستثمار ، والعائد على حقوق الملكية وربحية الجنيه من المبيعات .

المحصلة النهائية ونتائج البحث :

الهدف العام من هذا البحث هو وضع نظام علمى وعملى متكامل لقياس الانحرافات والتقييم والتنبؤ بالمراكز المالية لوحدات القطاع العام والخاص وذلك فى ضوء تحديد النسب المعيارية لكل قطاع ، وذلك من خلال

إيجاد أسلوب متميز وشامل لاستخدامه على الحاسب الآلى للوصول إلى نسب معيارية للقطاع تقارن بالنسب التحليلية للوحدة لتحديد معدلات الانحرافات سواء السالبة أو الإيجابية وهذا هو الهدف القريب . أما الهدف الأعمق فإنه يتمثل فى توضيح الموقف المالى لشركات القطاع العام والخاص الذى يعطى دلالة قوية للمجتمع للوقوف على مدى قوة الإنتاجية الفعلية وقياسها ومعالجة أى انحراف أو تقصير .

وفى الختام يوصى الباحث الوحدات الاقتصادية على اختلافها الشركات والبنوك العامة والخاصة ، على تدريب راسمى السياسات ومتخذى القرارات على إجراء التحليلات المالية المختلفة ، واستخدام النسب المالية الملائمة وتعميق مفاهيم الأغراض المستهدفة من النسب المالية .

المراجع

١ ـ الجمعية المصرية للإدارة المالية ، « مجلة الإدارة المالية » ، عدد خاص عن المؤشرات المحاسبية العددين الرابع من السنة الثالثة والأول من السنة الرابعة ديسمبر ١٩٧٤ / يناير ١٩٧٥ .

٢ ـ مجلة التشريع المالى والضريبى ـ « النسب المبسطة والمركبة فى التحليل المالى » عدد ١٥٢ فبراير ١٩٦٩ .

٣ ـ البنك الأهلى المصرى ، « النشرة الاقتصادية للبنك الأهلى المصرى » ، إدارة البحوث الاقتصادية . العدد الأول . الثالث لعام ١٩٨٢ .

٤ ـ الأهرام الاقتصادى ، « خسائر شركات القطاع العام » ، مؤسسة الأهرام ١٥ مايو ١٩٨٠ .

٥ ـ طلال أبو غزالة ، مؤسسة الثقافة والفنون ، « مدلول البيانات المحاسبية لرجل الأعمال » ، أبو ظبى ـ فبراير ١٩٨٦ .

٦ ـ دكتور يحيى أحمد مصطفى قلى . دكتور زكريا محمد الصادق إسماعيل « نحو نموذج متكامل للتقييم والتنبؤ بالمركز المالية فى وحدات القطاع العام » ، بحث منشور إدارة البحوث ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ١٩٨٤ .

٧ ـ مجلة المال والتجارة ، د . صبرى حسن نوفل ، المعالجة المصرفية للديون المتعثرة ٥ فبراير ١٩٩٠ ، العدد ٢٥٠ .

٨ ـ مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، أ . د . حسن حسنى ، بدائل مقترحة لتسوية أرصدة المديونية بالقطاع العام ، العدد الثانى ، ١٩٨٧ .

المراجع الأجنبية

— ALTMAN, EDWARD, « FINANCIAL RATIONS, DISCRIMINENT ANALYSIS AND THE PREDICTION OF CORPORATE BANKNUPTCY » THE JOUNNAL OF FINANCE, SEP. 1968 .

— BAXTER, NEVINS, « LEVERAGE, RISK OF RUIN AND THE COST OF CAPITAL » THE JOURNAL OF FINANCE, SEP. 1967 .



دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

د . عبد القادر همام

دراسة ميدانية

بالتطبيق على قطاع الطيران المدنى بجمهورية مصر العربية

المحتويات

١ ـ منهجية البحث وأهميته .

١/١ مقدمــة :

اتجهت العديد من الدراسات فى مجال الصحة النفسية ، الطب النفسى إلى الدراسة الصحية النفسية العامة للمجتمع ، دون الاقتصار على دراسة حالات الذين يعانون من اضطرابات نفسية ، كدراسة LEIGHTON(١٩٦٣) والتى اجراها على (١٠٠)عائلة أمريكية وقبل ذلك دراسة (١٩٦٢) SROLE. ورغم تعدد الدراسات فى هذا المجال ، فإن من بين الدراسات المهمة التى تطرقت لبحث هذه الظاهرة على مستوى واسع دراسة LENKAU (١٩٤١) والتى اجريت فى بلتيمور الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت إلى أن معدل الإصابات النفسية فى الدراسة التى أجرها PASAMANICK لتصل إلى (٩٣.٤) لكل ١٠٠٠ شخص ، وفى حين بلغت نسبة الإصابات فى دراسة . (١٩٥٩) -TRUSSALL & ELIN SON (١٣٨) إصابة لكل ١٠٠٠ شخص ، بل تعدى الأمر إلى التعرف على الصحة النفسية العامة للأفراد وعلاقتها ببعض المتغيرات ، فقد أشارت دراسة TAYLAR (١٩٦٤) CHAUE التى تعتبر من الدراسات الرائدة فى هذا المجال(١) .

هذه الدراسات السابقة تظهر لنا مدى الاهتمام بالصحة النفسية للمجتمع عامة وعلى الفئات المؤثرة فى صنع قراراته بشكل خاص ، ولاشك أن مديرى المنظمات يشكلون الآن أحد اهم طلائع الصفوة فى المجتمع والذين يقودون برامج التنمية ، وقد أعطت الدراسات والبحوث فى مجالات الصحة النفسية اهتمامات واضحة للصحة النفسية للمديرين ، ضمانا لانطلاق برامج التنمية بمعدلات تناسب التقدم التكنولوجى الحادث .

٢/١ هدف البحث .

يهدف البحث الحالى إلى التعرف على مستوى الصحة النفسية لطبقة المديرين بشكل عام ، وإلى مدى إسهام كل من المتغيرات التالية فى الصحة النفسية لهم .

١ ـ الجنس (ذكر / انثى) .
٢ ـ المستوى الإدارى (إدارة عليا/ إدارة وسطى) .
٣ ـ نوع القطاع (ق . حكومى/ ق اعمال) .
٤ ـ نوع النشاط (رئيس / خدمى او استشارى) .
٥ ـ مستوى التأهيل العلمى (جامعى/ قبل الجامعى) .
٦ ـ السن (اكثر من ٤٥ سنة/من ٣٥ ـ أقل من ٤٥سنة).

٣/١ أهمية البحث .

١/٣/١ اهمية البحث للمجتمع .

تركز المجتمعات فى الحقبة المعاصرة على مايعرف بصناعة المدراء . حيث انهم يمثلون رأس الحربة . والقوة الضاربة فى فريق العمل المسئول عن تحقيق التنمية (٢) . ولذا فقد تعددت المناهج الخاصة بتدريب وتنمية المدراء وإعداد الكوادر من الصفوف التالية ، وتم إنشاء المعاهد والمراكز المتخصصة فى هذه المجالات ، حتى لقد أصبح لبعض هذه المعاهد رؤيتها وفلسفتها المميزة فى برامج التنمية الخاصة بها. والتى قد تختلف عن فلسفة ورؤية معاهد تدريبية أخرى ، إلا أنه من الأمور التى قد استقر عليها الرأى فى مجالات تنمية القوى البشرية بشكل عام والقيادات الإدارية بشكل خاص . هو مايجب أن يتمتع به المدير من معنويات مرتفعة ومن مستوى ملموس من الصحة النفسية (٣) مما يمكنه من تحقيق الاتزان الانفعالى ، وبالتالى تتوافر له القدرة على الأداء الجيد ، وعلى اتخاذ القرار المناسب فى التوقيت المناسب ، وعلى خلق مناخ تنظيمى فعال يساعد على خلق البيئة المساندة والدافعة لإحداث التطوير والتحديث والتغيير .

ومن هنا تبرز اهمية أن يتوافر للمدير مستوى عال من الصحة النفسية تمكنه من أداء الأدوار المناطة به بفاعلية ومن هنا تتضح اهمية البحث كما تبرز أهمية البحث أيضا ، من خلال إبراز أهمية المتغيرات التنظيمية المؤثرة على الصحة النفسية للمدير .

(1) Joseph G. Rosse And Charles L. Hulin.
Adaptation To Work An Analysis of Employee Health, Withdrawal, and Change. Ogranizational Behavior And Human Decision Process, Volume 36, No. 3, Decembr 1985.
(2) George A, Newlman, Jack E. Edwards, And Nambary S. Raju. Organizational Developement Interventions : A Meta - Analysis of Their Effects on Satisfaction And other Attitudes, Personnel Psychology. A Journal Autumn 89.
(3) Professionals, Authority, and Group Life : A Case Study of a low Firm, Human Resource Management. Sumer 1989 vol 28, No. 2

دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

٢/٣/١ أهمية البحث لمكتبة إدارة الأعمال .

على الرغم من ثراء مكتبة إدارة الأعمال العربية بالعديد من الدراسات السلوكية النظرية والتطبيقية إلا أنها (مكتبة إدارة الأعمال العربية) تفتقد الدراسات السلوكية التى تتناول الحالة النفسية للمديرين ، وهو ماتساهم به نتائج هذا البحث بإذن الله .

٤/١ مشكلة البحث .

تتركز مشكلة البحث بشكل أساسى حول بيان الأثر الذى تحدثه بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدراء . حتى يمكن التنبؤ بالاتجاه العام للصحة النفسية للمدير فى حالة ما إذا تغيرت هذه الظروف أو المتغيرات بمعنى أن مستوى الصحة النفسية للمدير هو متغير تابع يتأثر بمجموعة من المتغيرات المستقلة ، وبالتالى فإن تناول المدير باعتباره عنصرا رئيسيا لقيادة النشاط يجب ألا يكون بعيدا عن معرفة أثر المتغيرات ذات التأثير على حالته النفسية .

وهذا البحث يتناول بيان مدى تأثير المتغيرات التالية على الصحة النفسية .

* السن .
* النوع (ذكر/ انثى) .
* المستوى الإدارى للمدير (الإدارة العليا/ الإدارة الوسطى /الإدارة المباشرة) .
* نوع الاختصاص الذى يمارسه المدير (وظيفة تقع فى خط السلطة/ وظيفة استشارية) .
* نوع القطاع الذى تقع فيه المنظمة التى يعمل بها المدير (قطاع حكومى ـ قطاع الأعمال) حيث يتميز كل منهما عن الآخر بنظم وأساليب العمل الخاصة به .
* مستوى التأهيل العلمى (جامعى / قبل الجامعى)

وبالتالى فإن مشكلة البحث يمكن التعبير عنها بالتساؤل التالى :

ماهو مستوى الصحة النفسية للمديرين بقطاع الطيران المدنى ، وما مدى تأثر هذا المستوى بالمتغيرات التالية .

عمر المدير ، المستوى الإدارى الذى تقع فيه الوظيفة التى يشغلها ، ومستوى تأهيله العلمى ، ونوع الجنس (ذكر/ انثى) ، طبيعة الوظيفة التى يشغلها (تنفيذية/ استشارية) ، وطبيعة القطاع الذى يعمل به (قطاع حكومى/ قطاع أعمال) .

٥/١ الفروض .

- المستوى العام للصحة النفسية للمديرين ضعيف .
- لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بمستوى الإدارة العليا ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بالمستويات الإدارية الأقل .
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من الذكور ومستوى الصحة النفسية للمديرين من الإناث ولصالح الذكور .
- لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى الأعمار الزمنية الأكبر (٤٥ سنة فأكثر) ومستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى مستوى الأعمار الزمنية الأقل (٣٥ سنة ـ أقل من ٤٥ سنة) .
- لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة تنفيذية (واقعة ضمن وظائف خطوط السلطة) ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون فى وظائف ذات طبيعة استشارية (خارج خطوط السلطة) .
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدات القطاع الحكومى ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدات قطاع الأعمال . ولصالح الأخيرة .
- لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من حملة المؤهلات العلمية الجامعية ومستوى الصحة النفسية للمديرين من حملة المؤهلات العلمية اقل من الجامعية .

٦/١ حدود ونطاق البحث .

١/٦/١مجتمع البحث : يتكون من المديرين (رجال / نساء) العاملين فى المنظمات التالية .

*** الهيئة العامة للطيران المدنى (قطاع حكومى) .**

*** شركة مصر للطيران (قطاع أعمال) .**

٢/٦/١ الحدود الزمنية للبحث : تم إجراء البحث خلال عامى ١٩٩٢/٩١ .

١/٧/١ العينة .

١/١/٧/١ حجم العينة : تم تحديد حجم العينة

باستخدام انسب الصيغ الإحصائية[1] التى تتلاءم مع طبيعة اغراض البحث وبحيث تعبر العينة أصدق تعبير عن مجتمع البحث وهى .

$$n = \frac{(\Sigma N_h S_h \sqrt{C_h})(\Sigma N_h S_h / \sqrt{C_h})}{N^2 D^2 + \Sigma N_h S_h^2}$$

٢/١/٧/١ أسلوب سحب العينة تم سحب العينة باستخدام طريقة سحب العينة العشوائية الطبقية ، من المستويات الإدارية للمديرين (مستوى الإدارة العليا / مستوى الإدارة الوسطى) .

وكان توزيع العينة وفقا لما هو موضح بجدول رقم (١) .

جـــدول (١)
مواصفـــات العينـــة

	المتغيرات		العدد	النسبة المئوية
الذكور	مستوى التأهيل العلمى	جامعى	٦٢	٤٦
		قبل الجامعة	٧٢	٦٤
	العينة الكلية		١٣٤	٤٦
	العـمـــر	أكثر من ٤٥ سنة	٦٣	٤٧
		من ٣٥ ـ أقل من ٤٥ سنة	٧١	٦٣
	العينة الكلية		١٣٤	٤٦
	المستوى الإدارى	مستوى الإدارة العليا	٦٤	٥٤
		مستوى الإدارة الوسطى	٧٥	٤٨
	العينة الكلية		١٣٩	٥٢
	طبيعة نشاط الوظيفة	وظيفة تنفيذية	٦٩	٤١
		وظيفة استشارية	٧٢	٥٩
	العينة الكلية		١٤١	١٠٠
	طبيعة القطاع	قطاع حكومى	٦٣	٤٦
		قطاع أعمال	٩٠	٥٤
	العينة الكلية		١٥٣	١٠٠
	الاجمالـــى		٧٤٩	
	العينة الكلية		٦٣٧	١٠٠



(1) Taro Yamane, Elementary Sampling Theory (London : Prentice - Hall international Co., 1967) P 153.

	المتغيرات		العدد	النسبة المئوية
الإنـاث	العمـر	اكثر من ٤٥ سنة	٥٣	٤٦
		من ٣٥ ـ أقل من ٤٥ سنة	٦٢	٥٤
	العينة الكلية		١١٥	١٠٠
	المستوى الإدارى	مستوى الإدارة العليا	٥٢	٤٦
		مستوى الإدارة الوسطى	٥٩	٥٤
	العينة الكلية		١١١	١٠٠
	طبيعة نشاط الوظيفة	وظيفة تنفيذية	٦١	٥٣
		وظيفة استشارية	٥٣	٤٧
	العينة الكلية		١١٤	١٠٠
	نوع النشاط	قطاع حكومى	٥٦	٦٨
		قطاع أعمال	٢٦	٣٢
	العينة الكلية		٨٢	١٠٠
	مستوى التأهيل	جامعى	٥٢	٤٥
		قبل الجامعى	٦٣	٥٥
	العينة الكلية		١١٥	١٠٠

١/٧/١/٣ المعالجة الإحصائية :

إن التصميم الأساسى لهذه الدراسة هو تصميم ارتباطى ، اعتمد المعالجة الإحصائية أسلوباً لرصد متغيرات ، وقد استخدم أسلوب الانحدار المتعدد MULTIPLE REGRESSION لتحليل البيانات ، والتعرف على مدى إسهام متغيرات البحث فى التباين الموجود فى درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية من خلال تحليل العلاقة بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة .

وقد استعان الباحث بالحقيبة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For The Social Scienes (spss) لاستخراج نتائج البحث .

١/٧/٢ أدوات القياس :

استخدم الباحث مقياس الصحة النفسية (١) والذى يتكون من المقاييس الثلاثة الآتية .

* مقياس الشخصية لكورنيل .
* مقياس بل للتوافق العام والمهنى للراشدين .
* مقياس الروح المعنوية .

ويتم قياس مستوى الصحة النفسية بمحصلة مجموع المقاييس الثلاثة السابقة ، بحيث تعكس المحصلة الحالة النفسية التى تتملك الشخص .

(١) احمد سعد محمد جلال ، دراسة مقارنة فى الصحة النفسية بين عمال القطاعين العام والخاص ، رسالة ماجستير ، كلية الآداب ـ جامعة عين شمس ، ١٩٨١ .

٣/٧/١ العوامل التى روعيت فى اختيار أدوات القياس

توافرت مجموعة من العوامل التى رجحت استخدام هذا المقياس دون سواه ، وهذه العوامل هى :

* تم استخدام المقياس لأكثر من مرة فى أكثر من دراسة تم تحكيمها بجمهورية مصر العربية مما يعطى مؤشرا لصلاحية هذا المقياس لبيئة مصر .
* سهولة عباراته ووضوحها من جانب المستقصى منهم .
* ملاءمته لطبيعة وأهداف البحث موضوع الدراسة .

النتائج وإجراءات تحقيقها

مفهوم الصحة النفسية

عرف كولدنبرج[1] Coldenberg الصحة النفسية بأنها الحالة المعنوية التى تتملك الفرد والناشئة عن مدى التوافق العام له فى الحياة والتوافق المهنى فى عمله والتى تتأثر بعوامل كامنة فى شخصيته .

بينما عرف أوزلو[2] Ozlo الصحة النفسية بأنها حالة الرضا أو عدم الرضا التى تسيطر على معنويات الفرد والتى تتوقف على مكونات شخصيته سلبا وإيجابا بما ينعكس على حالة التوافق التى يحياها داخل البيئة (سواء البيئة العامة أم بيئة العمل) .

ويعرف الباحث مستوى الصحة النفسية . بأنه الدرجة من الرضا أو عدم الرضا التى تشكل الروح المعنوية للفرد والتى تتأثر بعدة عوامل أهمها المكونات الشخصية للفرد ذاته والتى تنتج آثاراً ملموسة (أى الروح المعنوية) على حالة التوافق التى يحياها الفرد سواء داخل بيئة العمل أم فى حياته العامة .

المستوى العام للصحة النفسية للمديرين :

تم استخراج النسب المئوية لتوزيع عينة المديرين على المستويات المختلفة لدرجات مقياس الصحة النفسية وكانت النتائج وفقاً لما هو موضح بجدول رقم (٢) .

بالنظر لجدول (٢) يتضح أن الغالبية من المديرين تتمتع بمستوى متوسط من الصحة النفسية (٤٢,٣٪) ، بينما يحتل المستوى العالى من الصحة النفسية نسبة تصل إلى (٣٢,٧٠) ، ويحتل المستوى المنخفض من الصحة النفسية نسبة تصل إلى (٢٧٪) .

تأثير المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية

وضع لهذا البحث هدفان الأول : التعرف على الصحة النفسية لطبقة المديرين فى مصر بشكل عام ، والثانى : التعرف على مدى إسهام بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدير .

إن تحقيق الهدف الثانى يستلزم أولاً · اختبار مدى إسهام المتغيرات موضوع الدراسة فى التباين الموجود بين درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية . وفيما يلى عرضا لنتائج التحليل كما أظهرته الدراسة

جدول (٢)
يوضح نسبة توزيع مستوى الصحة النفسية للمديرين

مستوى الصحة النفسية	عالى جداً	عالى	متوسط	منخفض	منخفض جداً
النسبة المئوية لتوزيع المديرين	٪٨	٪٢٤	٪٤٢,٣	٪١٤	٪١٣

(1) Karmel B., Education and employment spiration of students, A probalistic approach . Journal of Educational Psychology, 67,1988,PP.57 -63 Ibid.,PP 65-80

جدول رقم (٣) القيم الفائية لاختبار مدى اسهام المتغيرات في التباين الحاصل في درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية

المتغيرات	درجة الحرية	ف الجدولية	ف للإدخال	الاحتمال للإدخال	الإرتباط التراكمى المتعدد	مربع الإرتباط المتعدد	المساهمة في مربع الارتباط	ف الكلية	الاحتمال د
١ ـ العمر	٩٩٠,١		٧,٦٤٥	٠,٠١	٠,٨٧٥٤	٠,٠٠٧٦٦	٠,٠٤٠٧٦	٧,٦٤٥	٠,٠١
٢ ـ الجنس	٩٨٩,٢	٥	٦,٤٩	٠,٠١	٠,٠١١٨٨	٠,٠١٤١٣	٠,٠٠٦٤٧	٧,٠٨٩	٠,٠١
٣ ـ المستوى الإدارى	٩٨٨,٣	٣,٨٥	٢,٧٤٣	٠,٠٥	,٠١٢٩٨٦	٠,٠١٦٨٦	٠,٠٠٢٧٣	٥,٦٤٩	٠,٠١
٤ ـ مستوى التأهيل	٩٨٧,٤	٣	٢,٦٤٢	٠,٠٥	٠,١٣٩٨٥	٠,٠١٧٦٥	٠,٠٠٢٦١	٥,٤٤٨	٠,٠١
٥ ـ طبيعة الوظيفة		٢,٨	١ >						
٦ ـ نوع القطاع		٢,٦١	١ >						

٢/١/١ العلاقة بين متغير السن والصحة النفسية :

لقد كانت نتيجة التحليل الإحصائى أن اختير متغير (السن) باعتباره الخطوة الأولى للتحليل (جدول رقم ٢).

إن هذا المتغير كان اكثر المتغيرات مساهمة في التباين الموجود بين درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية ، كما يعكسه مربع معامل الارتباط المتعدد الذى مقداره (٠,٠٠٧٦٦)إذ كانت الدرجة الفائية المقابلة لمعامل الارتباط هذا (٧,٦٤٥) وهى ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) وبما أن العلاقة البسيطة لهذا المتغير التابع هى علاقة سالبة فإن ذلك يعنى انه كلما زاد العمر زاد احتمال أن تقل درجة المدير على استبيان الصحة النفسية اى زاداحتمال قلة شكواه النفسية والعكس صحيح .

٢/١/٢ العلاقة بين متغير ، النوع ذكر/ انثى ، والصحة النفسية .

وبعد اختبار المتغير اختبر مدى مساهمة المتغيرات الأخرى في التباين الموجود في المتغير التابع كما تعكسها القيمة الفائية للمتغير بوجود المتغيرات الأخرى (ف للإدخال) وقد وجد أن متغير الجنس (ذكر ، أنثى) هو أعلى المتغيرات إسهاما ، أذ كانت درجته الفائية (للإدخال) 6.49 لدى مقارنتها بالقيمة الجدولية عند درجة حرية 2 للبسط و 989 للمقام والمثبتة في الجدول (3) ايضا وجد أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى (9) وبناء على ذلك اختير هذا المتغير في الخطوة الثانية . وبإضافة هذا المتغير إلى جانب متغير العمر ارتفع معامل الارتباط المتعدد إلى 11888 (اطلق عليه الارتباط التراكمى) . وقد ساهم هذا المتغير في مربع الارتباط المتعدد بزيادة مقدارها 01413 وتعتبر هذه الزيادة أعلى من اى زيادة يمكن أن يضيفها أى من المتغيرات الأخرى . ولدى اختبار هذه الزيادة إحصائيا وجد انها ذات دلالة إحصائية عند مستوى (01)حيث كانت الدرجة الفائية الكلية المقابلة لهذا المتغير هى 7.089 وبذلك اعتبر هذا المتغير ايضا من المتغيرات التى تسهم في الصحة النفسية العامة للمديرين ، ولبيان الفروق في تأثير اختلاف نوع جنس المدير (ذكر/أنثى) على مستوى الصحة النفسية تم حساب المتوسط والانحراف المعيارى والمدى كما هو موضح بجدول رقم ٤ .

جدول رقم (٤)
المتوسط والانحراف المعيارى والمدى عند ٩٥٪ من الثقة لدرجات الذكور والإناث على استبيان الصحة النفسية

الجنس	المتوسط	الإنحراف المعيارى	اقل درجة	اعلى درجة	حدود المتوسط عند مدى ثقة ٩٥٪
ذكـور	31.19	14.39	2	81	32.37-30.00
إنـاث	33.51	13.42	7	77	34.79-32.22

إن الجدول رقم (4) يشير إلى أن المتوسطات للعينات المحتمله للذكور يتوقع أن تتراوح بين 30 إلى 32.22وعند مدى من الثقة مقداره 95%بينما يتراوح مدى المتوسطات لعينات الإناث بين32.22إلى 34.79. إن درجة كهذه (سواء بالنسبة للذكور أو للإناث) ، لايعانون من مشكلات أو شكاوى نفسية على الرغم من وجود حالات متطرفة لدى كل من الذكور والإناث كما يتضح من الجدول (4) ايضا . أن زيادة متوسط الإناث على متوسط الذكور فى هذه الدراسة تتفق مع كثير من الدراسات السابقة التى وجدت أن الإناث اكثر قلقا ومعاناة ولديهن شكاوى نفسية أكثر بالمقارنة بأقرانهن من الذكور ، ومن هذه الدراسات دراسة Caims & Wilson (1984,1985) ودراسة Chave (1984) Taylor & Joldperg (1978:23) ودراسة (Jains & Plays 91976 :502 –511) .

٣/١/٢ ★ العلاقة بين متغير « المستوى الإدارى » (ا ، ع ، أو ، ا.م) والصحة النفسية .

وباستمرار التحليل بالأسلوب نفسه تم اختيار متغير المستوى الإدارى حيث كانت القيمة الفائية قبل إضافة المتغير إلى جانب المتغيرين الأول والثانى (ف للادخال) مقدارها 2.743 وهى ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05وبإضافة هذا المتغير ارتفع معامل الارتباط المتعددالتراكمى إلى (0,12986) ، أى ان هذا المتغير أسهم فى مربع معامل الارتباط المتعدد بما مقداره (0,00273) وتعتبر هذه الزيادة هى الأخرى ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.01 حيث كانت القيمة الفائية الكلية المقابلة لهذا المتغير 5.649. ونظرا لأن هذا المتغير قد صنف إلى ثلاثة أصناف حسب المستوى الإدارى (مستوى ا.ع ، مستوى أو ، مستوى ا.م فقد تمت متابعة هذا المتغير بحساب المتوسط والانحراف المعيارى ومدى المتوسط عند مستوى من الثقة مقداره (95%) حيث ضمنت النتائج فى الجدول . (5)

جدول رقم (٥)
المتوسط والانحراف المعيارى والمدى عند ٩٥٪ من الثقة لدرجات المدراء حسب متغير المستوى الإدارى

الجنس	المتوسط	الإنحراف المعيارى	اقل درجة	اعلى درجة	حدود المتوسط عند مدى ثقة ٩٥٪
ا . ع	30.57	14.30	4	87	32.23-29.93
ا . و	33.31	13.60	6	81	34.67-31.94
ا . م	32.14	12.96	6	77	33.70-30.58

إن الجدول رقم (٥) يشير أن مدراء مستوى أ ع هم اقل المستويات معاناة من مشكلات وشكاوى نفسية يليهم مستوى أ.و بينما كان مدراء مستوى أ.م أكثر معاناة واظهار للشكاوى النفسية من أقرانهم الآخرين .

٦/١/٢ ★ العلاقة بين متغير نوع القطاع (القطاع الحكومى / قطاع الأعمال) الذى يعمل به المديرون وصحتهم النفسية .

وجد أن القيمة الفائية للإدخال لهذا المتغير كانت أقل من ١ ولذا فقد تم إهماله واعتبر متغيرا غير مؤثر (جدول رقم ٣) .

٧/١/٢ ★ العلاقة بين متغير نوع النشاط (تنفيذية فى المنشاة/استشارية) الذى يعمل به المدير وصحته النفسية .

وجد أن القيمة الفائية للإدخال لهذا المتغيرا كانت اقل من ولذا فقد تم إهماله واعتبر متغير غير مؤثر (جدول ٣) .

وبذلك توقف التحليل واعتبر أن المتغيرين الأخيرين لايسهمان فى التباين فى درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية ، وبذلك هناك اربعة متغيرات أسهمت بدلالة إحصائية وهى .

- مستوى التأهيل العلمى (جامعى /قبل الجامعى) .
- المستوى الإدارى (الإدارة العليا/ الإدارة الوسطى/ الإدارية المباشرة) .
- النوع (ذكر /انثى) .
- السن (أكثر من ٤٥ سنة / من ٣٠ - أقل من ٤٥ سنة) .

٤/١/٢ العلاقة بين متغير «مستوى التأهيل العلمى . (جامعى/ قبل الجامعى) والصحة النفسية .

باستمرار التحليل بالأسلوب نفسه تم اختيار متغير

دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

• مستوى التأهيل العلمي حيث كانت القيمة الفائية قبل إضافة المتغير إلى جانب المتغيرات الثلاثة السابقة (ف للإدخال) مقدارها ٢,٦٤٢ وهى ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ ، وبإضافة هذا المتغير ارتفع معامل الارتباط المتعدد التراكمى إلى (٠,١٣٩٨٥) أى أن هذا المتغير أسهم ق مربع معامل الارتباط المتعدد بما مقداره (٠,٠٠٢٦١) وتعتبر هذه الزيادة هى الأخرى ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠١ حيث كانت القيمة الفائية الكلية المقابلة لهذا المتغير ٥,٤٤٨ .

ونظرا لأن هذا المتغير قد صنف إلى مستويين حسب مستوى التأهيل العلمى (جامعى /قبل الجامعى) . فقد تمت متابعة هذا المتغير بحساب المتوسط والانحراف المعيارى ومدى المتوسط عند مستوى من الثقة مقداره (٩٥٪) حيث ضمت النتائج ق الجدول (٦) .

جدول رقم (٦)
المتوسط والانحراف المعيارى عند ٩٥٪ من الثقة لدرجات المديرين وفقاً لمتغير مستوى التأهيل العلمى

المستوى	المتوسط	الإنحراف المعيارى	اقل درجة	اعلى درجة	حدود المتوسط عند مدى ثقة ٩٥٪
جامعى	31.57	15.30	4	86	32.21-29.81
اقل من جامعى	32.14	12.71	2	75	33.50-30.57

أى أن الجدول (٦) يوضح أن المديرين من حملة مستوى التأهيل الجامعى اقل معاناة من مشكلاتهم النفسية عن المديرين من ذوى مستوى التأهيل العلمى أقل من الجامعى .

★ ملخص عام لنتائج أثر المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية :

وفيما يلى جدول ملخص للنتائج السابقة .

جدول (٧)
يبين ملخص لنتائج أثر المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية للمديرين

المتغيرات		التاثير	مستوى التاثير
نوع الجنس	ذكور إناث	يوجد	أعلى اقل
المستوى الإدارى	ا . ع ا . و ا . م	يوجد	أعلى اقل اقل كثيراً
مستوى التأهيل العلمى	جامعى اقل من جامعى	يوجد	أعلى اقل

المتغـــيرات		التاثير	مستوى التاثير
العمر	اكثر من ٤٥ سنة من ٣٠ ـ اقل ٤٥ سنة	يوجد	أعلى اقل
نوع القطاع	ق . حكومى ق . أعمال	لا يوجد	لا يوجد
طبيعة الوظيفة	إستشارية تنفيذية	لا يوجد	لا يوجد

٥/١/٢ العلاقة بين تفاعل المتغيرات ذات التاثير الأعلى على مستوى الصحة النفسية للمديرين (ذكور × مستوى أ . ع × مؤهل جامعى × العمر الأكبر نسبياً) ، وتفاعل المتغيرات ذات التاثير الأقل على مستوى الصحة النفسية (إناث × مستوى أ . و × مؤهل أقل من جامعى × العمر الأحدث نسبياً) .

اوضحت الدراسة كما هو مبين بجدول (٨) وجود فروق دالة إحصائياً فى مستوى الصحة النفسية بين مجموعة المتغيرات ذات التأثير المرتفع على مستوى الصحة النفسية ومجموعة المتغيرات ذات التأثير المنخفض على مستوى الصحة النفسية .

جدول (٨)

يوضح المتوسطات وقيمة (ف) والانحراف المعيارى ومستوى الدلة

المتغـــيرات	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
تفاعل متغيرات ذات التأثير المرتفع	٣١,٦٥	١٤,٣٠	٧,٦٨	دالة عند مستوى (١.و)
تفاعل المتغيرات ذات التأثير المنخفض	١٣,٦١	١٣,٦١		ولصالح المتغيرات ذات التأثير المرتفع

بملاحظة جدول (٨) يتضح أن وجود مديرين تتوافر فيهم المتغيرات التالية (الذكور والذى تقع وظائفهم فى مستوى الإدارة العليا ، وحاصلين على مؤهلات علمية جامعية ، وأعمارهم تزيد على ٤٥ سنة) يكون مستوى صحتهم النفسية أعلى (أقل فى شكواهم النفسية) ، من مديرين تتوافر فيهم المتغيرات التالية (إناث وتقع وظائفهم فى مستوى الإدارة الوسطى وحاصلين على مؤهلات علمية أقل من جامعية وأعمارهم تقل عن ٤٥ سنة .

٢/٢ الوزن النسبى للعناصر المكونة لمستوى الصحة النفسية للمديرين :

كان ترتيب العناصر المكونة لمستوى الصحة النفسية ، كما هو مبين بجدول رقم (٩) .

جدول (٩)

يبين ترتيب الوزن النسبى (الأهمية النسبية) للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية

العناصر	ترتيب الأهمية النسبية
الشخصية	الأول
التوافق	الثانى
الروح المعنوية	الثالث

٣/٢ الأهمية النسبية (الوزن النسبي) للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية ، وفقاً للمتغيرات موضوع الدراسة ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

أوضحت الدراسة أن الأهمية النسبية (الوزن النسبى) للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية كان كما هو مبين بجدول رقم (١٠) .

جدول (١٠)
يبين الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية

المتغـــيرات		العناصـــر		
		الشخصية	التوافق	الروح المعنوية
نوع الجنس	ذكر	الأول	الثانى	الثالث
	أنثى	الأول	الثانى	الثالث
المستوى الإدارى	أ . ع	الأول	الثانى	الثالث
	أ . و	الأول	الثانى	الثالث
	أ . م	الأول	الثانى	الثالث
مستوى التأهيل العلمى	جامعى	الأول	الثانى	الثالث
	اقل من جامعى	الأول	الثانى	الثالث
العمر	أكثر من ٤٥ سنة	الأول	الثانى	الثالث
	من ٣٠ ـ أقل ٤٥ سنة	الأول	الثانى	الثالث

ومن الجدول السابق يتضح ما يلى

** تطابق ترتيب الأهمية النسبية للعناصر ، وذلك بالنسبة لتقسيمات كل متغير من المتغيرات موضوع الدراسة ، أى أنه ليس هناك اختلاف فى الوزن النسبى للعناصر فى الأحوال المبينة فيما يلى :

* اختلاف نوع جنس المدير (ذكر / أنثى) ، لا يؤثر على الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
* اختلاف المستوى الإدارى لوظيفة المدير (مستوى الإدارة العليا / مستوى الإدارة الوسطى) ، لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
* إختلاف مستوى التأهيل (جامعى/ قبل الجامعى) لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
* إختلاف مستوى أعمار المديرين لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .

** يحتل عنصر « الشخصية » الأهمية النسبية الأولى من عناصر المقياس ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .

** يحتل عنصر « التوافق » الأهمية النسبية الثانية من عناصر المقياس ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .

* يحتل عنصر « الروح المعنوية » الأهمية النسبية الثالثة والأخيرة من عناصر مقياس الصحة النفسية ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .

(تفسير النتائج)

٣/١ أثر النوع (ذكر / أنثى) على مستوى الصحة النفسية .

أظهرت الدراسة ، كما هو مبين بجدول (٥) أن الإناث أكثر فى شكواهم النفسية من الذكور ، ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية .

* طبيعة « الدور » الذى تلعبه المرأة ، والذى يتميز بازدواجية المهام ، حيث من المفروض أن تقوم المرأة بالعمل داخل المنظمات للمساعدة فى الحصول على دخل نقدى يعينها على التعاون مع أسرتها فى الإنفاق على ضرورات الحياة ، إلا أن ذلك الدور لا يعفيها من مسئولياتها داخل الأسرة بعد العودة من العمل ، وعلى ذلك فإن المرأة مطلوب منها أن تقوم بأداء جميع الأدوار المطلوبة منها بكفاءة عالية - سواء فى المنظمة أم فى المنزل - مما يستلزم منها بذل المزيد من الجهد والوقت للوفاء بهذه الأدوار ، الأمر الذى يسبب لها التوتر الدائم والقلق المستمر [1] بالقياس إلى دور الرجل الذى يقتصر على القيام بأداء واجباته المناطة به داخل المنظمة التى يعمل بها . وعلى ذلك تكون المرأة أكثر معاناة فيما يتعلق بالصحة النفسية من الرجل .
* المفاهيم الثقافية والحضارية السائدة نحو أحقية وجدارة المرأة بتقلد المناصب القيادية فى المنظمات فى البيئة العربية ، حيث مازالت النظرة الشائعة إلى المرأة باعتبارها غير مؤهلة لتقلد المناصب القيادية [2]

مما يؤدى إلى ضعف الدافع للإنجاز المتولد عند المرأة ، وبالتالى إصابتها بالإحباط ، وما يترتب على ذلك من ضيق نفسى وفقدان الإحساس بتحقيق الذات

* الطبيعة الخاصة بالعمل فى قطاع الطيران المدنى ، حيث يتطلب الأمر التنقل المستمر والسفر الدائم بين مختلف الأقطار ، وهو ما يتنافى مع الرغبة فى الاستقرار التى تنشدها المرأة دائماً ، ولذا فهى فى أغلب الأحوال تنتابها حالات القلق والتوتر وعدم الرضا .
* قلة الفرص المتاحة للترقى لشغل وظائف الإدارة العليا أمام المرأة وذلك لطبيعة العمل الخاص بقطاع الطيران المدنى حيث يتطلب الأمر بقاء القيادات العليا فى موقع العمل تحت مختلف الظروف - من حيث التوقيت أو المكان لفترات طويلة ، وهو ما يدفع المسئولين إلى عدم ترشيح المرأة لشغل هذه المناصب ، وبالتالى يضعف الطموح المرضى للمرأة ، مما يسبب لها عدم الرضا عن العمل ، وبالتالى الشكاوى النفسية المستمرة .

٣/٢ أثر متغير المستوى الإدارى على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

بملاحظة جدول (٤) يلاحظ أن مستوى الإدارة العليا هم أقل المستويات معاناة من مشكلات وشكاوى نفسية يليهم أعضاء الإدارة الوسطى ، بينما كان أعضاء الإدارةالتنفيذية (المباشرة) هم أكثر المديرين معاناة وإظهاراً للشكاوى النفسية من أقرانهم الآخرين فى المستويات الإدارية الأعلى .

ويمكن إرجاع ذلك للعوامل التالية :

* زيادة الأعباء الاقتصادية الملقاة على عاتق العاملين من مستوى الإدارة المباشرة (التنفيذية) وذلك بالقياس لأعضاء الإدارة الوسطى وأعضاء الإدارة العليا ، حيث تكون الرواتب والدخول النقدية والعينية لأعضاء الإدارة المباشرة أقل من نظيراتها لأعضاء الإدارتين الوسطى والعليا ، وهو ما قد يسبب عدم الرضا .
* المشرفون من المستوى الإدارى المباشر ، لا يشاركون فى وضع وصياغة السياسات العامة للمنظمة التى يعملون بها ، ولكنهم فقط يشاركون - فى الأغلب الأعم - فى الإشراف على تنفيذ ومتابعة هذه السياسات الموضوعة بمعرفة أعضاء الإدارة العليا ، وبطبيعة الأحوال فإن من يساهم فى وضع الأنظمة التى يعمل فى ظلها يكون أكثرت رضاء عمالا يشارك فى وضعها . وبالتالى فإن مستوى الصحة النفسية لأعضاء الإدارة العليا يكون أعلى منه لأعضاء الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية .
* العاملون بمستوى الإدارة المباشرة (التنفيذية) يبتعدون عن مركز صنع القرار فى المنظمة ، ويتم نقل أفكارهم ومقترحاتهم وشكاواهم للإدارة العليا عن طريق شبكة من الاتصالات الإدارية ، وبطبيعة الحال فإن لم تكن هذه الشبكة على درجة عالية من الفعالية



(1) Ann Marie Ryan And Paul R. Sackett .
A Survey Of Individual Assessment Practices Bu 1/0 Psychlologistd .
Personnel Psychology Ajournal Of Applied. Research .
Vol 40, No. 3 Auitumm 1987 .

(2) Ewart A.C. Thomas And Wan D A E. Ward .
The Influence Of. Own And Other Outcome On Satisfaction And Choice Of Task Difficulty .
Organizanal Behavior 3, December 1983 .

والكفاءة فإن العاملين من المستويات الإدارية قد يشعرون بعدم التوافق وعدم الرضا عن وظائفهم .

٢/٣ اثر متغير العمر على مستوى الصحة النفسية :

اوضحت الدراسة كما هو مبين بجدول (٢) أن متغير « العمر » كان أقوى المتغيرات تأثيرا على مستوى الصحة النفسية ، كما أوضحت الدراسة ان العلاقة طردية ، أى أن المديرين ذوى العمر من (٤٥ سنة ـ أقل من ٦٠ سنة) أقل فى شكواهم النفسية من المديرين دوى العمر من (٣٠ سنة ـ أقل من ٤٥ سنة) .

ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية

* العاملون فى صدر شبابهم وحداثة سنهم تقع عليهم أعباء اقتصادية كبيرة فيما يتعلق بالتزاماته وأعبائه الأسرية ، حيث يكون فى بداية عهده بتكوين الأسرة ، وما يصاحب ذلك من زيادة فى مستوى الإنفاق ، لا تتناسب مع مستوى الدخول النقدية المتاحة لهم حينذاك ، مما يزيد من عوامل القلق لديهم ، وتزادد شكواهم النفسية ، وبالتالى يقل مستوى الصحة النفسية لديهم .
* حداثة عهد العاملين بوظائفهم فى المراحل الأولى من أعمارهم ، تجعل الغموض وعدم الوضوح يحيط بمستقبلهم الوظيفى ، مما يسبب لهم القلق وعدم الرضا ، وبالتالى انخفاض مستوى الصحة النفسية لهم .

بعكس الحال بالنسبة للعاملين القدامى من أعضاء الإدارة العليا والإدارة الوسطى الذين أستقرت أحوالهم الوظيفية وتحددت ملامح المستقبل الوظيفى لهم.

* كثرة الخبرات الخاصة بالعاملين من ذوى مستوى الأعمار الكبيرة نسبياً فيما يتعلق بأمور الحياة ودروبها ، والناشئة عن كثرة الاحتكاك بأنماط مختلفة من البشر ذوى سلوكيات متغايرة ، وآراء واتجاهات متباينة تزيد من مستوى مهاراتهم فى التعامل ، وبالتالى تكسبهم المرونة ، وتزيد من قدرتهم على التأقلم مع الغير ، مما يزيد من مستوى رضائهم ، وبالتالى يرتفع مستوى الصحة النفسية لديهم .

٣/٣ اثر متغير مستوى التاهيل العلمى على مستوى الصحة النفسية .

اوضحت الدراسة وجود علاقة طردية بين مستوى التأهيل العلمى ومستوى الصحة النفسية .

اوضحت الدراسة وجود علاقة طردية بين مستوى التأهيل العلمى ومستوى الصحة النفسية للمديرين ، كما هو موضح بجدول (٥) ، بمعنى انه كلما ارتفع مستوى التأهيل العلمى يرتفع معه مستوى الصحة النفسية والعكس صحيح ، ويمكن إرجاع ذلك للعوامل التالية .

* الخدمة التعليمية تضيف للمستفيد منها الكثير من المعرفة وسعة الأفق ، مما يجعله اكثر مقدرة على التكيف مع البيئات المختلفة ، وعلى التعامل بكفاءة أعلى مع الأنماط المختلفة من البشر ، وهو ما يؤثر فى شخصية الإنسان ويكسبه المزيد من المرونة فى اتجاهاته وسلوكياته ، الأمر الذى يمكنه من تحقيق مستويات أعلى من التوافق الشخصى والرضا عن النفس ، وبالتالى ترتفع مستويات صحته النفسية .
* النظرة الاجتماعية السائدة فى المجتمعات الشرقية بوجه عام ـ والمجتمعات العربية بوجه خاص ـ للأشخاص من حملة المؤهلات العلمية الجامعية[1] ، والتى تتميز بإعطاء هؤلاء الأشخاص قدرا من التقدير والاحترام يزيد على القدر الممنوح للأفراد من حملة المؤهلات العلمية أقل من الجامعية ، مما يسبب للآخرين عدم الرضا وبالتالى ، ضعف مستويات الصحة النفسية .
* يتميز التعليم الجامعى ـ دون سواه من مراحل تعليمية سابقة عليه ـ بأنه يخلق فى الدارس روح البحث والتأمل والتجول بين الأفكار المختلفة[2]، بينما يقتصر دور المراحل التعليمية قبل الجامعية على تلقين المعرفة وترديدها دون تنمية روح الابتكار والبحث ، وبالتالى فإن الجامعى يستشعر مستوى من الرضا أعلى مما يستشعره حملة المؤهلات أقل من الجامعية ، وبالتالى يزداد مستوى الصحة النفسية لحملة المؤهلات الجامعية عما دونهم من مستويات تعليمية أقل .

---

(1) George F. Dreher, Ronald A. Ash, and Robert D. Bretz. Benfit Coverage and Employee Cost : Critical Factors in Excplaining Compensation Satisfaction. Personnel Psychology : A Journal of Applied Research. Vol 41 No. 2, Summer 1988.

(2) Rolph A. Alexanser
Group Homogeneity, Range Restriction, and Range Enhancement Effects on Correlations. Personnel Psychology Ajournal of Applied Reseach.
Vol 41 No. 4 Winter .

٤/٣ اثر متغير نوع القطاع (قطاع حكومى / قطاع اعمال) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

اوضحت الدراسة كما هو موضح بجدول (٢) عدم وجود تاثير لاختلاف نوع القطاع على مستوى الصحة النفسية . وذلك يعنى عدم وجود تأثير لمكونات عناصر المناخ التنظيمى (بيئة العمل الداخلية) ، على مستوى الصحة النفسية للمديرين فى كل من المنظمات الحكومية ومنظمات الاعمال بقطاع الطيران المدنى بجمهورية مصر العربية .

حيث ان مستوى الصحة النفسية للعاملين يتأثر بعدة عوامل تقع فى نطاق كل من بيئة العمل الداخلية وبيئة العمل الخارجية (البيئة الاقتصادية / البيئة القانونية / البيئة الاجتماعية / البيئة السياسية / .... الخ) ، وحيث أن بيئة العمل الخارجية مشتركة لكل من القطاع الحكومى وقطاع الاعمال . فإن الأثر الأكبر يكون ناشئا عن تأثير بيئة العمل الداخلية ، وطالما انعدم التأثير فى مستوى الصحة النفسية فى كل من القطاعين . فإن ذلك يكون مرجعه إلى ضحالة أو انعدام تأثير المناخ الداخلى على الصحة النفسية فى قطاع الطيران المدنى .

٥/٣ اثر متغير طبيعة الوظيفة (استشارية / تنفيذية) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

اوضحت الدراسة عدم وجود تأثير لاختلاف نوع الوظيفة (استشارية / تنفيذية) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

وهو ما يعنى ضحالة التأثير النسبى لمكونات عناصر الوظيفة سواء أكانت وظيفة تقع ضمن الوظائف الواقعة على خطوط السلطة بالهيكل التنظيمى ، أم تقع بعيداً عن خطوط السلطة .

وذلك مؤداه انه رغم الاختلاف فى موقع الوظيفة على الهيكل التنظيمى أو التباين فى واجبات ومسئوليات الوظيفة أو مواصفات شاغل الوظيفة فإنه لا تأثير لمكونات وصف الوظيفة على مستوى الصحة النفسية لشاغليها .

٦/٣ الاهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية من حيث تاثيرها على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

اوضحت نتائج البحث باستخدام أسلوب تحليل العوامل (Factor Analysis) أن ترتيب الأهمية النسبية للعناصر كان كما يلى :

١ ـ الشخصية .   ٢ ـ التوافق .   ٣ ـ الرضا .

ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية .

ـــ عنصر الشخصية هو المكون الرئيسى الذى يحدد احتياجات الفرد ودوافعه واتجاهاته وطريقة ادراكه وبالتالى سلوكياته تجاه الأشخاص والمواقف ، ومن هنا يحتل عنصر الشخصية الوزن النسبى الأكبر فى تحديد مستوى الحالة النفسية التى عليها الفرد .

ـــ عنصر الشخصية يمكن اعتباره بمثابة « السبب » بينما عنصر « الرضا » وعنصر « التوافق » يمكن اعتبارهما مجتمعان بمثابة عنصر « النتيجة » ، حيث أنه وفقاً لمكونات شخصية الفرد يتحدد مدى قدرته على التوافق مع الآخرين ومع العمل الذى يمارسه ، وبالتالى يتحدد مستوى رضائه . ومن هنا يكون الوزن النسبى لعنصر « الشخصية » أكبر من كلا العنصرين .

الخلاصة

يمكن استخلاص النتائج التالية .

* خطأ الفرض الأول فقد اثبتت نتائج البحث أن المديرين فى مصر يتمتعون بمستوى لا بأس به (فوق المتوسط) من الصحة النفسية .
* خطأ الفرض الثانى فقد اثبتت نتائج البحث أن المديرين الذين يعملون بمستوى الإدارة العليا يتمتعون بمستوى من الصحة النفسية أعلى مما يتمتع به سائر المديرين الذين يعملون فى مستويات إدارية اقل من مستوى الإدارة العليا .
* صحة الفرض الثالث فقد اثبت البحث أن مستوى الصحة النفسية للمديرين من الذكور أعلى من مستوى الصحة النفسية للمديرين من الإناث .
* خطأ الفرض الرابع فقد اثبت البحث أن مستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى مستوى الأعمار المتقدمة نسبياً (٤٥ سنة ـ فاكثر) أعلى من مستوى الصحة النفسية من ذوى الأعمار الأقل (٣٥ سنة ـ أقل من ٤٥ سنة) .
* صحة الفرض الخامس ، فقد اثبت البحث عدم وجود فروق بين مستوى الصحة النفسية لكل من المديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة تنفيذية والمديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة استشارية .
* خطأ الفرض السادس ، فقد اثبت البحث عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدات القطاع الحكومى ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدات قطاع الأعمال .

خاتمة

مما تقدم يتضح وجود تأثير لمجموعة من المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين ، وعلى صانع القرار مراعاة ذلك عند وضعه للسياسات الإدارية ، سعياً وراء تحقيق معدلات أعلى للإنتاج ، ومستويات أفضل من الرضا للعاملين .

المراجــع

المراجع العربية :

١ ـ حسين ، ع . ع . و الهيتى ، خ . ن . و النعمة ، ط . ى .
١٩٨٦ ، الحالة النفسية لطلبة الجامعة المستنصرية فى ضوء استبيان الصحة العامة (GHO) بحث ألقى فى المؤتمر العلمى الأولى لكلية الآداب ، الجامعة المستنصرية . بغداد .

٢ ـ النعمة ، ط . ع و حسين ، ع . ع .
١٩٨٥ ، الحالة النفسية لمعوقى الحرب فى ضوء استبيان الصحة العامة ، بحث ألقى فى المؤتمر العلمى الرابع لهيئة رعاية معوقى الحرب ، بغداد .

المراجع الأجنبية :

1 - **Ann Marie Ryan and Raul R. Sackett .**
A survery of individual Assessment practices bu 1/0 Psychlologists . Personnel Psychology Ajournal of Applied . Research . rol 40, No. 3 Auitumm 1987 .

2 - **Barbara Gray .**
Conditions Facilitating Inter Organizational Collaboration Human Relation, vol 38, Number 10,1985 .

3 - **Cairns, E.D & Wilson, N.R.**
1984 « The Impact of Political Violence on Mild Psychiatric Morbidity in Northern » British Journal of Psychiatry 145: 631-635 .

4 - **Daniel Sankowsky .**
A Psyonalytic Attribuitional Model for Subordinate Poor Performance . Human resource management . Spring 1989, vol 28, No.1 .

5 - **Ewart A. C. Thomas and WanDA E. Ward .**
The influence of. own and other outcome on Satisfaction and choice of Task Difficulty . Organizanal Behavior 3, December 1983 .

6 - **Fred Emery .**
Public Policies For Healthy Work Places. Human Relation, vol 38 No. 11, 1985 .

7 - **George A, Newlman, Jack E. Edwards .**
And Nambary S.Raju . Organizational Develepement Interventions : A Meta - Analysis of Their Effect on Satisfaction And other Attitudes . Personnel Psychology. A Journal Autumn 89 .

8 - **George F. Dreher, Ronald A. Ash, and Robert D. Bretz .**
Benfit Coverage and Employee Cost : Critical Factors in Excplaining Compensation Satisfaction . Personnel Psychology :
A Journal of Applied Research . vol 41 No . 2, Summer 1988 .

9 - **Larry Hirschorn . Professionals, Authority, and Group Life :**
A Case Study of a Low Firm, Human Resource Management . Sumer 1989 vol 28, No . 2 .

10 - **Larry Hirschhorn and Thomas N. Gilmore .**
The Psychodynamics of a Cultural Change : Learning from a Factory .
Human Resource Management Summer 1989 vol 28, No.2 .

11 - **Leonard Fontana .**
Clique Formation in a Regonial Health Planning Agency .
Human Relations vol 38, Number 9, 1985 .

12 - **Joseph G. Rosse And Charles L.Hulin .**
Adaptation To Work An Analysis of Employee Health, Withdrawal, And Change. Organizational Behavior And Human Decision Process . Volume 36, No. 3, December 1985 .

13 - **Michael A. Campion, Elliottd. Pursell and Barbara K . Brown .**
Structured Interviewing : Raising The Psychometric Properties of The Employment Interview . Personnel Psychology . A Journal of Applied Research . Vol 41, No. 1 Spring 88 .

14 - **Rolph A. Alexanser.**
Group Homogeneity, Range Restriction, and Range Enhancement Effects on Correlations . Personnel Psychology Ajournal of Applied Research . vol 41 No.4 Winter 1988 .

15 - **Raymond lee and Elizaleth R. Wilbar .**
Age, Education, Job Tenure, Salary . Job Characteristics, and Job Satisfaction : A Multivariate Analysis . Human Relations . vol 38, No.8, 1985 .

16 - **wayne F. Cascio, Ralph A. Alexander, and Gerald v Barrett .**
Setting Cutoff Scores : Legal., Psycho metric, and Professional Personnel Psychology . Ajournal of Issues and Gwidelines. Applied Research vol 41 No. 1 Spring 1988 .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإيرادية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

الدكتور / السيد الطيبى
أستاذ الاقتصاد المساعد
اكاديمية السادات للعلوم الإدارية

نبيل فتحى المعداوى
نائب رئيس تحرير مجلة التشريع المالى والضريبى

تمهيد :

مرت نظم الضرائب بمصر بعدة مراحل كانت تهدف منذ بدايتها للتمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، ذلك النظام الذى يتطلب تمهيداً مرحلياً محسوباً باسلوب علمى محدد الخطوات ، مع الأخذ فى الاعتبار اثر التحول على كل من التشريع والإدارة الضريبية (الإدارة المنفذة للضريبة) وممولى الضريبة ، ذلك مع ضرورة تفاعل كافة القواعد والمبادىء العلمية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة فى مصر .

وقد قسم البحث إلى المباحث الأربعة التالية

● **المبحث الأول :**

ويشمل بيان أهمية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، مع تفنيد مزاعم المتخوفين من التحول للنظام الجديد ، وفى هذا الصدد هناك حقيقة لابد من مراعاتها ، ألا وهى عدم المساس بالحصيلة الضريبية كأساس .

● **المبحث الثانى :**

وتشمل دراسة المرحلة الأولى للتحول التى تهدف إلى رفع مستوى الأداء بالأجهزة الإيرادية ، ويحوى هذا المبحث البنود الآتية :

بند (١) حتمية وجود شكل قانونى وتنظيمى جديد للمصالح الإيرادية .

بند (٢) : توصيف الهيكل الضريبى المصرى .

بند (٣) : تقييم الأجهزة الإيرادية بوضعها الراهن :

ـ جهاز المعلومات ـ نظم الحفظ والتوثيق والإحصاء ـ الإعلام الضريبى ـ اختيار رجال الضرائب ـ التدريب الضريبى ـ مكافحة التهرب الضريبى ـ البحوث الضريبية .

بند (٤) : مدى ملاءمة الكيان القانونى للهيئات العامة للمصالح الإيرادية :

ـ مفهوم الإدارة الضريبية ـ تطابق وظائف الإدارات الضريبية ـ الحصانة القضائية والمعنوية والمادية ـ الإدارة الضريبية تمثلها وزارة المالية ـ المصالح الإيرادية مصالح حكومية ـ ماهية الهيئة العامة ـ الهدف من إنشاء الهيئة القومية للموارد ـ إنشاء الهيئة القومية العليا للموارد ـ إدارة الهيئة العليا للموارد ـ وزير المالية هو الرئيس الأعلى للهيئة .

بند (٥) : الهيكل التنظيمى المقترح للهيئة العليا للموارد .

● **المبحث الثالث :**

ويشمل المرحلة الثانية ويتم بها إدخال نظام السجل العينى :

○ **المبحث الرابع :**

ويشمل المرحلة الثالثة ، ويتم فيها إصدار تشريع الضريبة الموحدة .

المبحث الأول

أهمية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة

تتميز الضريبة الموحدة بأنها تحقق العدالة فى توزيع الأعباء المالية بين المولين وتساعد فى القضاء على التهرب الضريبى ، كما أنها توفر من نفقات الجباية .

وإذا كان مفكرو الضريبة بمصر استقروا على ضرورة التحول من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة فإن الأمر يرتبط أساساً بمراحل من المحتم المرور بها حتى لا يحدث خلل فى الجهاز الضريبى .. مراعين فى ذلك انه لا يجوز أن يؤثر هذا التحول على كفاءة الحصيلة خلال السنة التى سيتم فيها التحول .. ذلك أن الأوضاع الاقتصادية للبلاد لا تتحمل أى عجز فى الحصيلة حتى وإن احتج بأن الحصيلة التى سنفقدها فى السنة الأولى سنحصل عليها فى سنوات لاحقة ..؟ وإن قيل إن النظام يحتاج إلى جهاز ضريبى متمرس ؟ أقول نعم .. بل إن الأمر يحتاج إلى جهاز معلومات ومكافحة تهرب ضريبى وحاسبات آلية يعاد تنظيمه ، وهو المراد فى هذا البحث .. فالمطلوب جهاز يتلاءم مع التطور للنظام الضريبى .

١ ـ اهم مزايا الضريبة الموحدة :

يمكن أن نحلل أهم مزايا الضريبة الموحدة فيما يلى :[١]

(أ) تقديم إقرار واحد فى الموعد الذى يحدده القانون يحوى ما حققه المول من دخل خلال السنة الضريبية ، مهما تعددت أو اختلفت مصادر هذا الدخل ، مما يحقق التيسير على المولين .

(ب) يدفع المول الضريبة دفعة واحدة طبقا لما يحدده إقراره مع الأخذ فى الاعتبار ما قد يكون قد سدده عن طريق الحجز من المنبع .

(جـ) يتعامل المول مع مأمورية ضرائب واحدة ومأمور واحد .

(د) يتم الفحص والربط وباقى الإجراءات بتسلسل واضح ، وبالتالى لا يحدث تكرار فى الإجراءات .

(هـ) تحديد المركز الضريبى للمول تحديداً سليماً بما يجعله أقدر على الوفاء بالتزاماته وممارسة حقوقه .

(و) لا يمنع الأخذ بهذه الضريبة من إيجاد تمييز لبعض الدخول كما يحدث فى نظام الضرائب النوعية ، فيمكن منح تخفيضات أو امتيازات لبعض الدخول عند حساب الوعاء الخاضع للضريبة ، كما يمكن ايضاً تقرير قاعدة الخصم من المنبع .

٢ ـ مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة :

نرى أن التحول من النظام النوعى إلى النظام الموحد يحتاج إلى المرور بعدة مراحل محسوبة الخطوات وبصورة علمية دقيقة نوردها كما يلى :

المرحلة الأولى : إنشاء جهاز ضريبى جديد يشمل كافة الأجهزة الإيرادية ، وهى مصلحة الضرائب العامة ـ مصلحة الضريبة على المبيعات ـ مصلحة الجمارك ـ مصلحة الضرائب العقارية . وفى ظل هذه المرحلة يتم رفع مستوى الأداء بالأجهزة الإيرادية فى ظل القوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها الآن .

المرحلة الثانية : وفيها يتم إدخال نظام السجل العينى .

المرحلة الثالثة : وفيها يتم تجميع كافة ملفات كل ممول بمأمورية واحدة إلى جانب إجراءات تنظيمية أخرى .

المرحلة الرابعة : وفيها يتم إصدار التشريعات الخاصة بنظام الضريبة الموحدة

المبحث الثانى

المرحلة الأولى : رفع مستوى الأداء بالأجهزة الإيراديـة

بند ١ : حتمية وجود شكل قانونى تنظيمى جديد للمصالح الإيرادية :

دعا السيد رئيس الجمهورية إلى انه بالإضافة إلى تطوير

---

(١) فاروق متولى نظام الضريبه الموحدة ومدى إمكانية الاخذ به فى مصر المؤتمر الضريبى الاول ١٩٩١ .

التشريع فإنه من المحتم تطوير الأجهزة الحكومية ، ومنها أجهزة الضرائب والجمارك بحيث تتجاوز مرحلة الإدارة الحكومية .

وقال سيادته بالنص : « إن القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة يجب أن تعدل بحيث تتحول هذه الأجهزة إلى أجهزة لا تختلف فى سلوكها وإجراءاتها عن قطاع الأعمال تقدر قيمة الوقت .. تحصل على حقوق المجتمع دون أن تنقص من حقوق المتعاملين معه » .

ودعا سيادته إلى إجراء دراسات لكى تترجم إلى مقترحات وبرامج تدخل حيز التنفيذ .

ولا شك أن التشريع الضريبى مع ما قد يكفله من عدالة ، ومهما قام بسد الطريق أمام التهرب الضريبى فلن يؤتى ثماره ، ولن يكون مؤثراً فى المجتمع الضريبى ما لم يكفل التشريع نفسه أداة تنفيذية قوية وحسنة يتوافر فيها الثقة والاحترام المتبادل بين رجال الضرائب والممولين ، وتحت مظلة الحماية لهذه الأداة . ومنها حسن اختيار رجل الضرائب بوضع معايير مقننة لشغل هذه الوظائف أخلاقياً وعلمياً وأدبياً .

ونستطيع أن نجزم أن التهرب الضريبى هو نتيجة طبيعية فى حالة عدم توافر مناخ العلاقات الطيبة بين مأمور الضرائب والممول ، الأمر الذى يحتم ضرورة وضع أسس ومعايير تبنى عليها المعاملة وأدب الحوار فى إطار مجلس أعلى للضرائب برئاسة وزير المالية المختص .

كل ذلك من أجل توفير الضمانات والحصانات القضائية والمعنوية والمادية لمأمورى الضرائب ، وكنقطة انطلاق نحو التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية بعيداً عن المغالاة فى التقدير ، وبعيداً عن تنفيذ قانون الجانب الأحوط الذى يؤدى يقينا إلى التهرب الضريبى .

بنـد ٢ : توصيف الهيكـل الضريبى المصرى :

يتكون الهيكل الضريبى المصرى طبقاً لمجموعات الإيرادات السيادية للدولة طبقاً لترتيب موازنة الجهاز الإدارى للدولة موزعة على جهات التحصيل كما يلى :

المجموعة الأولى : الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعية (مصلحة الضرائب العامة) :

ويلحق بها :

الضرائب على إيراد رؤوس الأموال المنقولة .

الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية .

الضريبة على المرتبات : وتتكون من :

ـ الضريبة على المرتبات والأجور ـ الضريبة على مرتبات العاملين المصريين بالخارج .

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

الضريبة العامة على الدخل .

ضرائب التضامن الاجتماعى وتتكون من :

ـ الضريبة على تصاريح العمل ـ الضريبة على الحفلات والخدمات الترفيهية ـ الضريبة على الشاليهات والكبائن ـ الضريبة على السيارات الخاصة ـ الضريبة على تذاكر السفر للخارج .

المجموعة الثانية : الضرائب على أرباح شركات الأموال : (مصلحة الضرائب العامة)

الضريبة على أرباح شركات الأموال .

المجموعة الثالثة : ضرائب الدمغة (مصلحة الضرائب العامة) :

ضرائب الدمغـــة :

ـ ثمن أوراق مدموغة وطوابع دمغة ـ الدمغة على الماهيات والصرفيات الحكومية ـ الدمغة على التأمين ـ الدمغة على المراهنات واليانصيب ـ الدمغة على أعمال البورصة ـ الدمغة على عقود اشتراكات المياه والنور والغاز والتليفون ـ الدمغة على اشتراك الغاز والكهرباء والبوتاجاز ـ الدمغة على الإعلانات ـ الدمغة على أوراق وزارة العدل ـ الدمغة على التصاريح والرخص الإدارية ـ الدمغة على بطاقات التموين ـ الدمغة على الشهادات والإقرارات ـ الدمغة على الصور والمستخرجات ـ الدمغة على الطلبات والشكاوى ـ الدمغة على العقود وما فى حكمها ـ رسوم الدمغة على وثائق الأحوال الشخصية ـ رسوم الدمغة على وثائق الملاحة التجارية ـ رسوم الدمغة على محاضر الشركات ـ رسوم الدمغة على الأوراق التجارية ـ رسوم الدمغة على الإيصالات والمخالصات والفواتير ـ رسوم الدمغة على الأعمال والمحررات المصرفية ، وما فى حكمها ـ رسوم الدمغة على خدمات النقل ـ رسوم الدمغة على خدمات البريد ـ رسوم الدمغة على تأسيس الشركات ـ رسوم الدمغة على الشهادات ـ رسوم الدمغة على الذمة والثروة المالية ـ رسوم الدمغة على منح الجنسية المصرية ـ رسوم الدمغة على الموازين والأجهزة الحاسبة ـ دمغة متنوعة .

المجموعة الرابعة : ضريبة الأيلوله (مصلحة الضرائب العامة) :

ضريبة الأيلولـــة .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

المجموعة الخامسة : الضرائب والإيرادات الجمركية (مصلحة الجمارك) :

ويلحق بها :

الضرائب الجمركية :

إيرادات متنوعة وخدمات جمركية - إيرادات النوباتجية - إيرادات الغرامات والمضبوطات .

المجموعة السادسة : الضرائب العامة على المبيعات (مصلحة الضرائب على المبيعات) :

شاى - سكر - الجعة (البيرة) - تبغ - منتجات النفط - كحول إثيلى - الأدوية - المقاعد ذات عجل آلية الحركة - زيوت نباتية - زيوت وشحومات - أسمنت - قضبان وعيدان - الضريبة على باقى السلع المحلية .

الضرائب على الخدمات : - وتشمل :

خدمات الفنادق والمطاعم السياحية - خدمات شركات النقل السياحى - خدمات التلكس والفاكس - النقل المكيف بين المحافظات - خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء - خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء - خدمات الوسطاء الفنيين .

المجموعة السابعة : ضرائب وإيرادات سيادية متنوعة :

إتــــاوات :

الإتاوة على البترول ، رسوم الإيجار ، الإتاوة على هيئة قناة السويس ، الإتاوة على محال استغلال جزء من المجرى النهرى .

رسوم وضرائب على اقطان :

رسوم الحليج على الأقطان ، ضريبة لتمويل الدعاية للقطن المصرى .

رســـوم دعــم .

رسوم الملاحة البحرية . رسوم دعم صناعة الحديد والصلب . رسوم دعم السينما .

رسوم استيراد وتعامل حق تصدير :

الرسوم على طلبات الاستيراد ، الرسوم على طلبات الأرز ، الرسوم على طلبات القطن ، رسوم الصادر على السلع الأخرى .

المجموعة الثامنة : الضرائب والرسوم ذات الصبغة المحلية (مصلحة الضرائب العقارية)

ضرائب على الأطيان ، ضرائب على الأراضى الزراعية ، ضرائب على المبانى ، ضرائب على الملاهى ، رسوم السيارات ، الحصة فى الإيرادات المتنوعة ، النصيب فى الصندوق المشترك ، النصيب فى الضريبة على هيئة قناة السويس .

بند ٣ : تقييم الأجهزة الإيرادية بوضعها الراهن

إحقاقا للحق فإن الإدارة الضريبية فى كافة مصالحها الإيرادية .. وطبقا للإمكانات المتاحة والهياكل التنظيمية الحالية ، فإننا نرفع لها راية التحية والاحترام .

ولكن يجدر بنا ونحن نقف على أبواب الإصلاح الاقتصادى الشامل أن نعيد تقييم الأوضاع فى الإدارة الضريبية .

لذلك نسأل انفسنا بما يلى :

— هل الجهاز الضريبى الحالى بوضعه الراهن قادر على تحقيق الهدف منه .. بمعنى هل يواكب هذا الجهاز قوة الدفع المطلوب للنهوض بالاقتصاد القومى ؟

— هل حقق الجهاز الضريبى حصر المجتمع الضريبى ؟

— هل تمكن الجهاز الضريبى بوضعه الراهن من القضاء على مشكلة التهرب الضريبى ؟

— هل تمكن الجهاز الضريبى بوضعه الراهن من استكمال خطة المعلومات المطلوبة بل والحتمية الشاملة للمجتمع المصرى ؟

— هل إن الأجهزة الضريبية فى وضع التنظيم الإدارى السليم والمرن الذى يسمح بتحقيق الأهداف ؟

— هل حقق الجهاز الضريبى الحالى الثقة بينه وبين المجتمع ، مما يدفع الممول الضريبى إلى ان يتقدم بإقراره وهو مقتنع أنه يعمل عملاً وطنياً جليلاً ؟

وهل ؟ .. وهل ؟ وهل ؟

وأسئلة لا حصر لها .

والإجابة عن هذه الأسئلة كلها .. طبقاً لما قررته المؤتمرات والندوات الضريبية على المستوى الجامعى أو الجمعيات العلمية .. أن الأجهزة الضريبية الحالية مع ما تحقق من إنجازات ضخمة . تحتاج إلى دفعة تطوير جديدة .

والسبب .. أن الوضع الهيكلى لهذه الأجهزة لا يساعدها حقيقة على رفع الأداء إلى المستوى الذى يحقق هذه الأهداف ، مما يتطلب إعادة النظر فى هيكل الإدارة الضريبية بوضع تنظيم إدارى سليم ومرن يسمح بتحقيق الأهداف .

فى عجالة سريعة سنحاول التركيز على بعض

الموضوعات الرئيسية التى تؤكد على ضرورة التغيير الجذرى وهى كالآتى :

١ - جهاز المعلومات :

يمكن أن نقرر أن جهاز المعلومات بكافة الأجهزة الضريبية قاصر عن تحقيق الأهداف التى انشىء من أجلها بما فى ذلك من تسجيل وتنظيم وفهرسة للمعلومات والبيانات وتحديثها وتعديلها أولاً بأول ، حتى يمكن المعاونة فى اتخاذ القرارات الرئيسية فى الوقت المناسب .

إن دور المعلومات فى الإدارة الحديثة لإدارة أى منظمة هو دور هيكلى وأساسى ولا نغالى عندما نقول إن هذا الدور تعتمد عليه كافة وظائف الإدارة ، وبغيرها لا تؤدى هذه الوظائف على الوجه الأكمل . ولذلك عندما يكون هناك أى قصور فى تأدية هذا الدور بمعنى عدم توافر المعلومات أمام الإدارة بكل مستوياتها بالقدر المناسب أو بالأسلوب المناسب وبالصورة المناسبة وعدم توظيفها التوظيف الأمثل ، إذا لم يحدث كل هذا لكان لذلك تأثير سلبى بالضرورة على كفاءة أداء الوظائف الإدارية وبالمستوى المطلوب .

ولكى تواكب الإدارة الضريبية هذه الروح المتطلبة بالنسبة للمعلومات لابد لها من الاهتمام بعدد من النقاط الهامة اللازمة لتحقيق هذا الهدف فيجب العمل على توافر المعلومات

(أ) بالغزراة المناسبة : بحيث يتوافر لكل وظيفة داخل دولاب العمل فى الحق الضريبى المعلومات اللازمة التى تمكنها من أداء مهامها على وجه مرض وبالكفاءة المطلوبة .

فعلى سبيل المثال لا الحصر يجب توافر معلومات كافية لدى العاملين بالمصلحة والإدارة عن :

١ - كافة الأنشطة الاقتصادية التى يتكون منها الاقتصاد القومى بشكل عام .

٢ - الأنشطة التى تزاول بكل محافظة وكل بلدة وكل حى وكل شارع داخل الحى وكل مبنى .

٣ - مقومات الاقتصاد القومى ومؤشرات انتعاش أو نمو كل نشاط ونسب الربح السائدة أو المتوسطة لكل نشاط للاسترشاد بها .

٤ - حجم العمالة اللازمة لكل نشاط ومستوى الأجور .

٥ - المواد الخام اللازمة لكل صناعة ونسب الخلط النمطية ومعدلات الإنتاج للآلات المختلفة ، أو إنتاجية العامل المعتادة فى الصناعات اليدوية ، ومعدلات استهلاك الوقود للآلات المختلفة ونوعيات الآلات .. الخ .

٦ - كافة القوانين الضريبية والقوانين الأخرى التى لها صلة بالعمل الضريبى واللوائح التنفيذية لها .

٧ - كافة التعليمات والكتب الدورية والنشرات التى تخدم العمل .

٨ - المراجع والأبحاث التى تنهض بالعمل الضريبى .

٩ - إلى غير ذلك من المعلومات التى تخدم العمل .

(ب) الدقة والوضوح اللازمان :

فغزارة المعلومات وحدها لا تكفى ، ولكن لابد أن تتوافر ايضا لهذه المعلومات الدقة حتى تنعكس دقة هذه المعلومات على كفاءة الأعمال التى تعتمد عليها . وهو ما يتطلب الحصول على هذه المعلومات من مصادر موثوق بها .

أما عن وضوح المعلومات فيستلزم أن تصاغ هذه المعلومات بتنسيق وترتيب منطقى ، أو تعرض على هيئة إحداثيات أو رسوم بيانية أو جداول أو بأى وسيلة تجعل هذه المعلومات واضحة ومعبرة حتى تكون الإفادة منها أفضل .

(جـ) فى الوقت المناسب :

بحيث تكون المعلومات تحت نظر الإدارة عندما تحتاج إليها ، وهو ما يتطلب أن يكون هناك قنوات اتصال مفتوحة جيداً لتنساب عبرها هذه المعلومات من المصدر إلى المتلقى وحتى يتم انسيابها بالسرعة المطلوبة .

(د) تناسب المعلومات مع وسائل الحفظ والتخزين لتقديمها عند الحاجة :

فلابد من تسجيل وتخزين أو حفظ هذه المعلومات بحيث يمكن الحصول عليها أو استرجاعها عند الحاجة ، ولذلك يجب توافر طرق ووسائل مناسبة للقيام بهذه المهمة لتكون هذه المعلومات جاهزة بالصورة المطلوبة .

ولما كانت الحاسبات الآلية من أحدث هذه الوسائل التى تقوم بهذا العمل من تسجيل وحفظ واسترجاع وتحليل ، فإن لمصلحة الضرائب إدارة مركزية للحاسبات الآلية ، وحالياً ينشأ لها فروع ببعض المحافظات ، ولكننا نتطلع إلى استكمال بنيانها وأن تصبح جاهزة بأسرع وقت ممكن للاضطلاع بهذا الدور على الوجه المطلوب .

وفى هذا المجال يكون مفيداً استخدام فكرة الرقم القومى لكل ممول من ممولى مصلحة الضرائب حتى يتم استخدامه عند تعامله على مستوى الجمهورية ، وفى جميع المجالات والأنشطة المختلفة التى يمارسها مهما تعددت هذه الأنشطة[١] .

٢ - نظم الحفظ والتوثيق والإحصاء :

يمكن القول إن نشاط التوثيق غير موجود فى أى من المصالح الإيرادية (يستثنى من ذلك مع التحفظ دار المحفوظات التابعة



(١) محمد الحاوى حتمية التغيير فى الإدارة الضريبية - مجلة التشريع المالى والضريبى ، العدد ٧٢

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية
مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

لمصلحة الضرائب العقارية التى تحتاج بلا شك إلى إعادة نظر لتحديث نظم الحفظ والتوثيق المطبقة بها) . فلا يوجد بالمصالح الإيرادية اساليب لتجميع وتوصيف الوثائق على نحو يبين عناصرها ومحتوياتها . كما لا يوجد نظام للتحليل العلمى لمحتويات الوثائق . وعلى سبيل المثال .. فإن احكام محكمة النقض الضريبى تعتبر من المصادر الأساسية لاتجاه القضاء الضريبى الذى يجب أن يجمع ويبوب ويكون تحت يد كافة العاملين بكل المصالح الإيرادية ، مما يكون له أكبر الأثر فى التخفيف من حدة المنازعات الضريبية . ولذلك فإنه لا يوجد فى أى من المصالح الإيرادية صورة حقيقية لما صدر من هذه الأحكام ، فهى إذن تحتاج إلى أسلوب علمى فى التجميع والتبويب والحفظ .

أما فى مجال الإحصاء الضريبى .. فإنه لا يوجد أيضا نظم الإحصاء العلمى الذى يمكن بواسطتها التعرف مقدما على احتياجات المصالح الإيرادية من البيانات والمعلومات المطلوبة لها بما يحقق اغراضها .

٣ ـ الإعلام الضريبى :

للأسف نكاد نقول إنه لا يوجد فى كافة المصالح الإيرادية أى نوع من أنواع الإعلام فيما عدا ما تقوم به رابطة مأمورى الضرائب من إصدار مجلة التشريع المالى والضريبى .

٤ ـ اختيار رجال الضرائب .

وهو ما يحتاج إلى دراسة دقيقة .. ذلك أن رجل الضرائب رجل إدارة ورجل قضاء مالى فى نفس الوقت ، الأمر الذى يوجب عدم السير فى نظام التعيينات بالأسلوب الحكومى لأنه لا يزودنا برجل الضرائب الملائم الذى تتوافر فيه الخصائص الأخلاقية والعلمية والادبية .

٥ ـ التدريب الضريبى[1] :

عملا على تطوير نظم وأساليب العمل الفنى الإدارى بالمصلحة ولإعداد مأمورى الضرائب لمقابلة العمل التنفيذى فإنه من المحتم دراسة تطوير نظم التدريب وذلك بهدف :

(أ) تنمية القدرات الفنية والإدارية ورفع مستوى الأداء مما يؤدى إلى زيادة معدلات الأداء وتحقيق خطة الفحص والربط والتحصيل بالمصلحة ووحداتها بما يتفق مع تحقيق الهدف القومى من الرسالة الضريبية .

(ب) العمل على رفع مستوى الإدارة الضريبية الحديثة بالوحدات مما يجعلها قادرة على القضاء على المشاكل والمعوقات التى تعترض حسن سير العمل بها أولا بأول .

(جـ) التعرف على الثغرات التى تمكن كبار الممولين من التهرب المباشر أو غير المباشر من دفع حقوق الدولة عليهم وكيفية مواجهة هذه الثغرات إدارياً أو قانونياً .

(د) إقامة مجتمع ضريبى أمثل مبنى على أساس من العدالة الضريبية والأستقرار الاجتماعى .

لذلك نرى تطوير قواعد نظم التدريب كما يلى :

١ ـ تدريب مأمور الضرائب على المنهج العلمى والتطبيقى وأساليب الوصول إلى النتائج بنفسه من خلال تنمية قدراته على التحصيل العلمى والتطبيق العملى ومعرفة القوانين والقرارات واللوائح الصادرة وكيفية التعامل معها .

٢ ـ إحكام الإشراف الفنى والإدارى بصورة دورية على جميع الدورات التدريبية بحيث تساير فى ذلك المناهج التعليمية المتقدمة مع مراعاة المتغيرات العلمية والعملية الدائمة والمتطورة فى مجال العمل الضريبى .

٣ ـ تدعيم البرامج وتوفير الوسائل التدريبية على أساس ثابت فى ميزانية المصلحة سنويا ، للإمداد بالأجهزة العلمية والوسائل التعليمية التى تفيد فى التطبيق العملى والعلمى المطلوب .

٤ ـ تشكيل لجنة دائمة لتطوير المناهج يمثل فيها الجهات والشخصيات التى لها صلة وثيقة بتطوير الفكر الضريبى من الناحية العلمية والعملية ، وذلك على ضوء دراسات تطبيقية مستقبلية وبحوث فنية وتنفيذية لها صلة مباشرة بالمتغيرات والاحتياجات الفعلية اللازمة لحاجة العمل بالمصلحة فى إطار القوانين واللوائح .. الخ ـ على أن يتم ربط المناهج بالمشاكل والقضايا الضريبية بشرط أن يتحقق التكامل فى المواد الدراسية المقررة لكل ما يتعرض له المتدرب فنيا وإداريا بمختلف المستويات الوظيفية .

٥ ـ العمل على الحصول على منح دراسية بالجامعات بأسلوب البعثات الداخلية للحصول على الدرجات العلمية الأعلى فى شتى مجالات العلوم الضريبية لخدمة أغراض العمل طبقا لشروط توضع فى هذا الشأن ..

٦ ـ إعادة النظر فى نوعية ومستوى المدربين الذين يقومون بإعداد وإلقاء المحاضرات وبرامج التدريب الجديدة بما يتلاءم مع الهدف الجديد من تطويرها .

٧ ـ العمل على وضع نظام أمثل لتقييم المتدربين من الناحية

(١) نبيل المعداوى تطوير نظم التدريب بمصلحة الضرائب ـ مجلة التشريع المالى والضريبى . العدد ٢٥٧ ـ نوفمبر ١٩٨٧

الفنية والإدارية بواسطة مراكز التدريب الضريبى وبواسطة رؤسائه المباشرين فى المجال العلمى أولا بأول بشرط أن يوضع هذا بملف خدمة كل موظف .

وهذا لن يتأتى إلا إذا تم توحيد سياسة التدريب بكافة المصالح الإيرادية الأربع .

٦ ـ مكافحة التهرب الضريبى

وهو أحد الأنشطة الخدمية الأساسية بالمصالح الإيرادية . ويقوم على إجراء التحريات اللازمة للكشف عن جرائم التهرب الضريبى ، وتحقيق ما يحول لها من بلاغات ضد الممولين عن حالات التهرب من الضريبة وفحص حالات التهرب والقيام بضبط الحالات التى يكلف بها بمعاونة مباحث التهرب .

والحقيقة أنه وإن كان الجهد المبذول قد حقق نتائج طيبة .. إلا أنه بلا شك جهد محدود طبقا للإمكانات المتاحة . فلا يستطيع أحد أن يحكم بأن التهرب الضريبى قد تقلص حجمه بل إنه فى ازدياد مستمر .. بل إن الحالات التى يتم ضبطها تظهر تضخما رهيبا فى حجم الثروة التى تم الحصول عليها نتيجة التهرب الضريبى ، وأن الضبط لبعض الحالات الضخمة لا يتم عادة إلا فى قضايا فرعية ـ بمعنى أن الحالات التى يتم ضبطها من هذه الفئة قد جالت وصالت بالبلاد شرقاً وغرباً حتى جمعت هذه الأموال الطائلة بدون أن تتمكن أجهزة مكافحة التهرب من التعرف عليها رغم ما لهذه الفئة من تأثيرات قوية وظاهرة على الحركة الاقتصادية . وليس هذا إلا دليل على ضعف إمكانات الأجهزة الحالية ، أضف إلى ذلك أن قيام كل جهاز بكل مصلحة بجهد قد يتكرر فى الأجهزة الأخرى ، قد يؤدى إلى التهرب فى حد ذاته .

ذلك أن تضارب بعض سياسات التحريات على بعض الممولين يؤدى إلى أن يتنبه المتهرب إلى ما يدور حوله فتحدث نتائج غير محمودة قد يكون من بينها تهريب أمواله خارج البلاد .

وهنا نشير بأهمية إجراء التحريات عن الأنشطة العقارية أو الجمركية والذى يخدم كثيراً فى إجراءات التحريات عن أنشطة ضرائب الدخل وهكذا .

إن أجهزة التهرب الضريبى فى كافة الأجهزة الضريبية يجب أن تتوحد ويوفر لها الإمكانات العلمية الحديثة ، بالإضافة إلى أن خلاياها يجب أن تمتد إلى كل بلدة وكل مأمورية ضرائب .

البحوث الضريبية .

نجد أنه فى كل من المصالح الإيرادية يوجد قطاع أو إدارة مركزية أو عامة للبحوث الضريبية . ومما لاشك فيه أن هذه البحوث من القطاعات التى تعتمد عليها الإدارة الحديثة وتخصص لها الاعتمادات المناسبة ، ويجب أن يضطلع قطاع البحوث بما يلى :

١ ـ البحوث الفنية : المتصلة بالعمل الفنى .

٢ ـ البحوث القانونية : والتى تظهر أهميتها فى حالة الحاجة إلى استحداث قانون جديد أو تعديل قانون فى أحد مواده .

٣ ـ البحوث الإدارية المحالة إليها لدراسة المشكلات الإدارية المتعلقة بالنواحى الإدارية .

وحيث يكاد يقتصر عمل قطاع البحوث على مصلحة الضرائب بالقاهرة فقط ، لذلك يجب أن تنشأ إدارات للبحوث على مستوى المحافظات المختلفة ، وذلك لأن كل إقليم له طبيعته الخاصة ، وقد يكون له أنشطته الخاصة التى يتميز بها عن غير من الأقاليم الأخرى ، بل إن بعض الأنشطة مع انتشارها بكافة الأقاليم قد يكون لها ظروف خاصة فى إقليم أو اكثر .

ولذلك فإن وجود إدارة خاصة بالبحوث فى هذه الأقاليم يحال إليها المشاكل الفنية بالذات التى تجابه العمل الضريبى فى كل إقليم يجعل هذه الإدارات اقدر على التصدى لهذه المشاكل البحثية الفنية الخاصة وخاصة المتصلة منها بأسس الفحص وغيرها[1] .

بند ٤ : مدى ملاءمة الكيان القانونى للهيئات العامة للمصالح الإيرادية

الكيان التنظيمى هو الوضع الهيكلى الذى ينشأ من أجل مزاولة نشاط أو أنشطة محددة وهو يشمل ما يلى :

(أ) تشمل تخطيط الوحدات الميدانية التى تؤدى إلى حسن أداء النشاط .

(ب) الإجراءات التى تحقق كفاءة الأداء والاقتصاد فى التكاليف .

(جـ) نظام ترتيب الوظائف التى تحدد واجبات ومسئوليات كل وظيفة وخطوط السلطة لتحقيق الغرض من إنشائها .

(د) القواعد الخاصة بالشئون المالية والإدارية والفنية .

(هـ) قواعد تعيين العاملين وترقيتهم ونقلهم وفصلهم وتحديد مرتباتهم وأجورهم ومكافآتهم .

(و) قواعد الموازنة السنوية .

(ز) قوعد إدارة تصريف شئون المنظمة .

(ح) قواعد التوجيه والرقابة وأساليب النظر فى التقارير التى تقدم عن سير العمل بالمنظمة ومركزها المالى .

---

(١) محمد الحاوى ـ المرجع السابق .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية
مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

ويعتبر أى قصور فى الأداء الأمثل لأى من هذه الوظائف قصور حقيقى فى الكيان التنظيمى يجب النظر فى تعديله حتى يحقق الغرض منه .

مفهوم الإدارة الضريبية[1] :

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى ، وكذا اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التى ترقى بالنظام الضريبى إلى درجات من الإتقان والكمال ويساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

والإدارة الضريبية (كفرع من فروع الإدارة المالية) ، هى بودرها جزء من الإدارة الحكومية (الإدارة العامة) وبالتالى تحتوى على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية وهى التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة .

ويعتبر النظام الضريبى الذى تتولى الإدارة الضريبية تنفيذه انعكاساً للسياسة الضريبية التى ينتهجها المجتمع فى فترة زمنية معينة . والسياسة الضريبية (كأحد فروع السياسة المالية التى هى بدورها أحد فروع السياسة الاقتصادية للدولة) جزء من برنامج تخططه وتنفذه الدولة عن عمد لإحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادى والاجتماعى والسياسى تحقيقا لأهداف المجتمع .

ولاشك أن نجاح الإدارة الضريبية فى مهمتها الشاقة إنما يتركز بادىء ذى بدء على رسم السياسة الضريبية المثلى التى تحقق أهداف المجتمع ، وإلا فإن دقة التطبيق وفاعلية التنفيذ وحسن الإنجاز يصبح عبثا لا طائل من ورائه ، فإذا ما توصلنا إلى رسم السياسة الضريبية المثلى من وجهة نظر المجتمع فإن نجاح الإدارة الضريبية فى تنفيذها سوف يتوقف على تعاون وتضافر جهود كل من السلطة التشريعية والتنفيذية - المتفاعلة مع الإدارة الضريبية .

تطابق وظائف الإدارات الضريبية

استعرضنا فى مبحث سابق توصيف الهيكل الضريبى المصرى نجد أنه يشمل على مجموعات الإيرادات السيادية للدولة سواء أكانت ضرائب مباشرة ، أو ضرائب غير مباشرة وأن هذه الإيرادات موزعة على عدد من الإدارات الضريبية وهى مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات - وبدراسة الهياكل التنظيمية لهذه الإدارات الضريبية يبين أنها بصورة عامة تتطابق من حيث الوظائف الرئيسية لإدارات الضرائب جميعها فى خطوطها العريضة من حيث النشاط والتنظيم والتنفيذ والتوجيه والرقابة .

ويمكن استعراضها كما يلى :

الوظائف	مصلحة الضرائب العامة	مصلحة الجمارك	مصلحة الضرائب العامة على المبيعات	مصلحة الضرائب العقارية
أولاً الوظائف المركزية .				
- التخطيط العام	/	/	/	/
- المتابعة	/	/	/	/
- التنظيم والإدارة	/	/	/	/
- المعلومات	/	/	/	/
- مكافحة التهرب	/	/	/	/
- التوجيه والرقابة	/	/	/	/
- القضايا والشئون القانونية	/	/	/	/
- لجان الطعن والمنازعات	/	/	/	/
- التدريب	/	/	/	/

(١) د حامد عبد المجيد - دراسات فى السياسة المالية - الدار الجامعية - الإسكندرية - ابريل ١٩٨٧ من ص ١٧٥ - ١٨٣

الوظائف	مصلحة الضرائب العامة	مصلحة الجمارك	مصلحة الضرائب العامة على المبيعات	مصلحة الضرائب العقارية
ـ الشئون المالية والإدارية	/	/	/	/
ـ العلاقات العامة وخدمة المواطنين	/	/	/	/
ـ الحاسب الآلى	/	/	/	/
ثانياً الوظائف التنفيذية				
ـ الحصر	/	/	/	/
ـ الإقرارات	/	/	/	/
ـ الفحص	/	/	/	/
ـ الربط	/	/	/	/
ـ التحصيل	/	/	/	/
ـ القضايا	/	/	/	/

وإن كانت النظم الضريبية تختلف فى تفصيلات العمل بإدارات الضرائب وفق نوعها فإدارات الضرائب المباشرة تختلف فى تفصيلاتها عن إدارات الضرائب غير المباشر ، وكذلك فإنه إذا أخذ بنظام الضريبة الموحدة فإنها بالقطع ستختلف فى تفصيلاتها عن نظام الضرائب النوعية .

ولكن مع ذلك تتطابق إدارات الضرائب جميعها فى الوظائف الرئيسية من ناحية خطواتها العريضة من حيث التخطيط العام ونظم المعلومات خاصة نظم الإحصاء العام الذى سيخدم الحصر الشامل لكل الأنشطة خاصة بعد استخدام نظام الرقم القومى للممول . وهذا الأخير الذى سيخدم كثيراً فى مكافحة التهرب الضريبى على كافة المستويات .

وعليه فإن الأمر يتطلب قيام نظام للإحصاء يخدم الموارد السيادية فى نظام واحد بحيث يكفل عند استخدام نظم المعلومات الخاصة بكل نوعية من النوعيات الأربع للضرائب توفر النظم المعينة الكفيلة بخدمة الاقتصاد القومى فى الإطار العام ، وبما يضمن عدم تكرار جهد واحد بكل مصلحة إيرادية على حدة .

ولا شك أن تحقيق هذه الكفاءة للإدارة الضريبية مع النظام التشريعى الضريبى الملائم للمجتمع ، هما الركنان الأساسيان لنجاح السياسة الضريبية .

ومهما كان التشريع جيداً فإن الجهاز الضريبى غير الكفء يستطيع أن يحول هذا الامتياز فى التشريع إلى أسوأ تشريع يضر بالممول خاصة والمجتمع عامة فإذا كان التشريع الضريبى سيئاً أو له آثار سلبية على الممول والمجتمع فإن الجهاز الضريبى الكفء يؤدى إلى تخفيف حدة العيوب التشريعية ولكنه لن يستطيع أن يقضى عليها .

الحصانة القضائية والمعنوية والمادية :

موضوع من أخطر الموضوعات التى تؤثر على السياسة التنفيذية للتشريعات الضريبية .. وهو موضوع الحصانة القضائية لرجال الضرائب ، وسوف نناقشها بشىء من الإسهاب .

إن سلطة مأمور الضرائب يجب أن تتسم طبيعتها بمرونة السياسة التشريعية ومرونة السياسة التطبيقية ، فالمرونة فى السياسة أى أن لا يتدخل التشريع فى التطبيقات الجزئية بل يتركها لمطبق القانون حيث يتناولها فى ملكته الفنية مستهدفاً العدالة والحق . ويتقلد مأمور الضرائب عملاً فنياً خطيراً هو مهمة تطبيق القانون فى مسألة مالية تتجاوز أعلى نصاب لأى محكمة فإذا تخلفت عنه الحصانة المعنوية فإن طريقته فى تطبيق القانون تكون خاضعة لقانون طبيعى لا مرونة فيه ذلك هو القانون « الجانب الأحوط » إنه قانون تمليه عليه سياسة الخوف من تبعات الوظيفة ، ومن المعلوم أنه لا وجود لسياسة الضمير إلا إذا أمن من الخوف فإنه لن يتحرج من إبداء الرأى الذى تعود لجنة الطعن إلى التصريح به أو المحكمة إلى القضاء . وتتوفر مجهودات شتى داخل المصلحة وخارجها بين رجال القضاء والنيابة ومحامى الحكومة بسبب انقضاء

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

المنازعات فى مداها لدى مأمور الضرائب الفاحص . إن وظيفة مأمور الضرائب فى حاجة إلى تحررها من لازمة الجبن ، جبن الوظيفة لتكون وظيفة بناءة وإلا فإنها لن تكون إلا من أشد عوامل الارتباط للتعامل والاقتصاد وإرباك القضاء والإدارة المالية ، وتعد الحصانة لوظيفة مأمور الضرائب أمر هام جداً من أجل العدالة الاجتماعية وإلا فلا ضمان للقانون طالما خلت وظيفة مأمور الضرائب من السلام الذى يجندها لخدمة المجتمع الا وهو سلام الحصانة .

إن مهمة مأمور الضرائب فى تطبيق القانون إذ يجلس مجلس القاضى بين الممول .

نقول إن هذه المهمة أضخم من مهمة القاضى ووكيل النائب العام ذلك لأن وكيل النائب العام والقاضى يراقبه حارس من البشر هو صاحب المصلحة فى الدعوى المطروحة عليها حيث يتكفل هذا الحارس بإذكاء معركة المطالبة بالحق إذ تحول القاضى أو وكيل النائب العام قليلاً أو كثيراً إلى غير ثواب .

أما فى الضريبة على الإيراد فإنه لا يوجد بجوار مأمور الضرائب من يزكى معركة المطالبة أى لا يوجد الإنسان البشرى المجنى عليه بجوار الرجل الذى أسندت إليه الدولة أعمال حقها فى السيادة على المال ، كما يوجد المجنى عليه بجوار من أسندت إليه الدولة أعمال حقها فى السيادة الجنائية .

ولما كان الرقيب الوحيد على حق المجتمع فى الضريبة على الإيراد هو ضمير مأمور الضرائب فهل وهب المشرع من الأسباب ما يطمئنه إلى توظيف المأمور لرقيب الضمير تماما كما وهب القضاء والنيابة هذه الأسباب .

إن هناك نصوصا من القانون معطلة وعلى رأسها النص الذى يهب المأمور حق الإطلاع وحرية التغلغل فى أسرار الممول من أجل التوصل إلى الاقتناع ثم يمنحه بعد ذلك حصانة تحقق له حرية الاقتناع . إن التشريع بقدر ما أعطى لمأمور الضرائب من حرية التغلغل فى أسرار الممول . عاد فسلب هذه الحرية بحرمانه من الحصانة ليخضع مأمور الضرائب عن هذا الطريق لتيار المد والجزر والسيطرة الادبية والإرهابية فى عمله .

إن العدالة لا يمكن أن تتوافر لو ترك لمأمور الضرائب أن يوظف اقتناعه ، بينما هو غير آمن من العزل والنقل والإرهاق وغيرها من الجزاءات المقنعة ، فإذا كانت هذه كل سلطة مأمور الضرائب الهزيلة التى سيباشر بها فحص إيراد الممول ، وإذا كانت هذه هى كل السلطة التى يرتكز عليها ما يليها من الأعمال فى اللجان والمحاكم فماذا يعنى إذا منح الحصانة للقاضى ، وإذا كانت القاعدة مخلخلة ولم يكن فى إمكانها أن تقدم للقاضى أسباب الاستنارة والرشاد .

لقد باشرت المصلحة تجربة الاستغناء عن نظام الحصانة فكانت النتائج عكسية ذلك ان سبيل المنشورات والتعليمات التنفيذية والكتب الدورية لتحث على عدم المغالاة فى التقدير لم يأت بنتيجة وكانت النتيجة عدم الاستقرار وفقدان الثقة بين الممول ومأمور الضرائب

الإطار المقترح للحصانة

نظام الحصانة يتلخص فى وجوب توفير أمرين

الأمر الأول : توفير الحرية للسلطة التقديرية لمأمور الضرائب تلك السلطة هى إحدى ثلاث سلطات تتكون من مجموعها وظيفة مأمور الضرائب هى سلطة الضبطية القضائية - ثم سلطة الإطلاع - وأخيراً السلطة التقديرية

الأمر الثانى : توفير الحصانة لهذه الحرية .

والمقصود بالحرية هنا هى حرية الرأى كى يتخلص عمل مأمور الضرائب من شوائب الإغراء من ناحية وشوائب السيطرة من ناحية أخرى ، أو ما يسمى باللغة التقليدية (الجانب الأحوط) وحرية الرأى لا تتوافر إلا إذا أمن المأمور شر أمور خمسة :

النقل بالندب التعسفى - المؤاخذة التعسفية - الإرهاق فى العمل - الحقوق الأدبية - الحقوق المادية .

فيجب تنظيم مسألة النقل والندب بصفة دورية شأن النظام بين رجال القضاء وبالنسبة للمؤاخذة التعسفية فإن هذا العنصر من عناصر الحصانة يتطلب تنظيم المسئولية التأديبية من حيث موضعها ومن حيث جهة الاختصاص بها .

ومن ناحية موضوع المؤاخذة يتطلب تحديد الأخطاء الفنية بما لا يتعدى أربعة أمور :

أولهما : الخطأ الموصوف بالموضع والبداهة على أن يكون معنى ذلك الخطأ الذى يخالف التشريع الصريح والتعليمات المصلحية الصريحة ، وذلك إعمالاً للقاعدة القائلة بأنه لا اجتهاد أمام صراحة النص .

ثانيهما : الإهمال الموصوف بالتكرار على أن يكون معنى ذلك التكرار الذى يفيد الاتصاف بانعدام الكفاية .

ثالثهما : الخطأ الموصوف بسوء نية .

رابعهما : الإهمال الجسيم هو الذى يعنى التخلف عن عمل كان يجب عليه إجراءه ، وأهم مجال لهذا الضرب من

التصرف بالنسبة لمأمور الضرائب هو التخلف عن توظيف سلطة الإطلاع التى هى أهم عناصر سلطة الضبطية القضائية بالنسبة له والتخلف عن المواعيد التى يضيع بها صحة الإجراء والتخلف عن الشكل الصحيح للإجراء .

اما جهة الاختصاص

فيجب أن يكون على شكل مجلس أعلى للضرائب حتى لا ينفرد شخص مهما علت سلطاته أو من دونه بالسلطة وأن تتحول مصلحة الضرائب إلى هيئة مستقلة لضمان تحقيق أهدافها بالسرعة والملاءمة المطلوبة .

ومن ناحية الإرهاق فى العمل .

يتطلب هذا العنصر وجوب ما يأتى .

١ ـ تحديد العمل الفنى لمأمور الضرائب بما لا يتعدى الأعمال الفنية من ناحية الكيف .

٢ ـ تحديد العمل من ناحية الكم ، ونقصد هنا بالعمل ذات عبء العمل وليس ذات كم النشاط المطلوب من المأمور

اما من ناحية الحقوق الأدبية

أى الامتناع عن الاعتداء المقنع بإسناد عمل إليه أقل مما كان عليه أدبياً .

أخيراً ـ الحقوق المادية :

إن هذا الأمر الحساس له آثاره الخطيرة على رجل الضرائب .

إن رسالة رجال الضرائب لمن أشق الرسالات وأخطرها شأنا فهم أداة العدل الاجتماعى لتحصين المجتمع من الفقر والجهل والمرض .

إن واجب الدولة حيالهم تقديراً لرسالتهم وتحصينا لهم من الغواية وتناول ما تحت أيديهم أن تحسن حالهم المادى .

إن التشريع الضريبى والأداة المنفذه له يكملان بعضهما البعض . بل إن التشريع الضريبى لا يحقق أغراضه المرجوة إلا إذا توافرت على تنفيذه أداة لها كل الضمانات والحصانات حتى تتفرغ إلى أداء واجبها وتحقيق الرسالة التى أنيطت بها على أكمل وجه .

إن القوانين لا تؤتى ثمارها المرجوة إلاإذا شعر القائمون بتنفيذها بأن الدولة قدرتهم ولست أهمية مهمتهم فرفعت شأنهم وأجزلت لهم العطاء ، جزاءً وفاقا لما يؤدونه من جليل الأعمال وجسيم المهام .

إن عدم رفع مستوى الأداة المنفذة لتشريعات الضرائب تقتل الروح المعنوية . ذلك أن المرتبات الحالية لا تتناسب وإنتاجهم . كيف نضع بين يدى الفاحص الضريبى حق الرقابة على مئات الملايين من الجنيهات ومرتبه لا يتجاوز فى المتوسط مائة جنيه ؟ وكيف له أن يتحرى الدقة ووجه الحق ؟ وكيف له أن يدافع عن حقوق الخزانة العامة ؟ وهل يكفى الوازع والضمير الوطنى وحده ؟ أمور يجب دراستها بفكر المنهج الإسلامى الأصيل .

الإدارة الضريبية تمثلها وزارة المالية

تعتبر الإدارة الضريبية فى مصر جزءا من الإدارة المالية فى الجهاز الإدارى للدولة والإدارة المالية فى هذا تمثلها وزارة المالية التى تنقسم إلى ثلاثة قطاعات رئيسية (قرار جمهورى رقم ٥٥٧ لسنة ١٩٧٧) وهى قطاع الموازنة العامة والتمويل وقطاع الحسابات والمديريات المالية وقطاع الموارد العامة والأخيرة تشرف على كل من مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات ومصلحة الضرائب العقارية .

المصالح الإيرادية مصالح حكومية :

كل المصالح الإيرادية السابق بيانها تقوم على تحقيق مصلحة عامة حددت أشكالها التنظيمية بتشريعات أوضحت الأهداف التى تسعى لتحقيقها والغرض من إنشاء كل منها ولا يجوز إلغاء أى منها أو دمجها إلا بتشريع آخر .

كما أن الكيان التنظيمى لكل منها مشتق من كيان وزارة المالية فهى جميعا لا تتمتع باستقلال إدارى مثل باقى المصالح الحكومية ومنها خضوع العاملين بهذه المصالح لقانون نظام العاملين المدنيين بالدولة . ولا تتمتع كذلك باستقلال مالى وبذلك تعد موارد هذه الإدارات جزء من موارد وإيرادات الدولة التى تظهر فى موازنتها العامة ، كما تخضع كافة التصرفات المالية لها جميعا للقوعد العامة لهذه الموازنة ، ووزير المالية مسئول أمام السلطة السياسية فى الدولة عن تحقيق الأهداف العامة ، كما أن رؤساء المصالح مسئولين أمام وزير المالية .

ماهية الهيئة العامة [1]

الهيئة العامة شخص إدارى عام ينظم أحكامه القانون ٦١ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الهيئات العامة .

والهيئة العامة باعتبارها من أشخاص الإدارة العامة



(١) د سليمان الطماوى ـ مبادىء القانون الإدارى ـ دراسة مقارنة ـ دار الفكر العربى ١٩٦٦ ـ ص ٤٤٥ .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

منشأة لإدارة مرفق عام تقوم على مصلحة أو خدمة عامة وتكون لها الشخصية الاعتبارية ولها ميزانية خاصة بها تعد على نمط ميزانية الجهة الإدارية التابعة لها .

وعليه فإن الهيئة العامة تقوم على العناصر الآتية :

١ - الهيئة العامة طريقة من طرق إدارة المرافق العامة فنقطة البداية أن يكون هناك ثمة نشاط إدارى تتوافر فيه صفات المرفق العام .

٢ - يدار المرفق العام عن طريق منظمة عامة فطريقة الهيئة العامة هى طريقة من طرق الإدارة المباشرة .

٣ - المرفق الذى يدار عن طريق الهيئة العامة يمنح الشخصية المعنوية ليتحقق له قدر كبير من الاستقلال يساعده على تحقيق أهدافه ، غير أن هذا الاستقلال مقيد بقيدين هما كالآتى :

الأول : قيد التخصص [١]

فالهيئات العامة تنشأ لتحقيق أغراض محددة ليس بها أن تخرج عليها ، ولهذا فإن القرار الجمهورى الصادر بإنشاء الهيئة ينص عادة على الأغراض التى يكون للهيئة العامة مباشرتها .

الثانى : قيد الرقابة أو الوصاية الإدارية . [٢]

فاستقلال الهيئات العامة ليس مطلقا ولكن تمارس الإدارة عليها رقابة لكى تتأكد من عدم خروج الهيئة على قرار إنشائها . فقد نصت المادة ١١ من القانون ٦١ لسنة ١٩٦٣ على أن تبلغ قرارات مجلس إدارة الهيئة إلى الوزير المختص لاعتمادها وعلى الوزير أن يقدمها إلى رئيس الجمهورية فى المسائل التى تستلزم صدور قرار منه .

الهدف من إنشاء الهيئة القومية للموارد[٣]

أوضحنا فى مبحث سابق أن أجهزة الموارد فى الدولة مع الدور الذى تقوم به .. فإنها عاجزة عن تحقيق أهدافها والسبب الرئيسى فى هذا عدم إمكانية الأجهزة الحالية القيام بهذه الأعباء الضخمة .

لذلك كان من الضرورى إنشاء كيان قانونى لأجهزة الموارد يحقق له المرونة الكافية فى إطار قانونى يتم من خلاله الأداء الإدارى بصورة علمية .

لذلك نرى ضرورة خلق هذا الإطار فى صورة كيان قانونى مستقل لجهاز الضرائب من القمة للقاعدة تحت أى مسمى مثل (الهيئة القومية للضرائب) أو (المجلس الأعلى للضرائب) أو غير ذلك - على غرار الجهازين المركزين للمحاسبات أو التنظيم والإدارة إلى غير ذلك ، المهم أن يكون هناك كيان قانونى مستقل يتحقق من وجوده ومن خلاله ما يلى :

١ - تحقيق رغبة القيادة السياسية العليا ممثلة فى السيد رئيس الجمهورية الذى دعا إلى تطوير الأجهزة الإدارية فى تعاملها مع قطاع الأعمال بما فيها تطوير القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة بحيث تتحول هذه الأجهزة إلى أجهزة لا تختلف فى سلوكها وإجراءاتها عن قطاع الأعمال ، تقدر قيمة الوقت وتساعد على النمو ولا تعرقل . تحصل على حقوق المجتمع دون أن تنقص من حقوق العاملين فيه .

٢ - تخفيف العبء عن وزارة المالية عن طريق إسناد بعض المسئوليات التى كانت أصلاً فى اختصاصها إلى مجلس إدارة الهيئة القومية .

٣ - التخلص مما يعوق الأعمال من الروتين والتقصير وطول الإجراءات .

٤ - إسناد مسئولية تسيير المصالح الإيرادية للخبرات الإدارية المتخصصة التى تتمتع بالعلم والخبرة المتميزة فى الحقل الضريبى وبالتالى لابد من شكل قانونى يؤدى إلى المرونة وحرية الحركة تحقيقا لما يلى :

(أ) زيادة معدلات الأداء بالقدر المطلوب لزيادة الموارد اللازمة للنهوض بالاقتصاد القومى .

(ب) تحقيق قدر كاف من اللامركزية فيما يتعلق برسم الخطط ومتابعة تنفيذها وبما يتمشى مع أهداف الدولة ومتطلبات التنمية الاقتصادية .

(جـ) وضع الضوابط واللوائح التى من شأنها أن تؤدى إلى حسن سير العمل وجعله فى الاتجاه المطلوب وفق أهداف

---

(١) دكتور محمد حلمى - نشاط الإدارة - القاهرة - دار الفكر العربى ١٩٦٨ ص ٨٢ - ٨٣ .

(٢) د . سليمان الطماوى - الوجيز فى القانون الإداوى - دار الفكر العربى - ١٩٧٩ ص ٣٤٨

(٣) مقتبسة بتصرف من كل من

أ - احمد حافظ عاصم - مبادىء علم الإدارة العامة - الفكر العربى ١٩٧٩ ص ٨٣٦ - ١٣٨ .

ب - ١ . محمد محمد حسن الحاوى - حتمية التغيير فى الإدارة الضريبية - مجلة التشريع المالى والضريبى العدد ٧٢

الاقتصاد القومى . ومتمشية مع اتجاهات الدولة نحو توجيه الأنشطة الاقتصادية بها .

إنشاء الهيئة العليا للموارد .

تنشأ الهيئة العليا للموارد بقرار من رئيس الجمهورية طبقا لنص المادة ١٤٦ من الدستور ، كما أنه طبقا لنص المادة الأولى من القانون ٦١ لسنة ١٩٦٣ « قانون الهيئات العامة » فإنه يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إنشاء هيئة عامة لإدارة مرفق يقوم على مصلحة أو خدمة عامة وتكون له الشخصية الاعتبارية .

كما تنص المادة الثانية على أن يتضمن القرار الصادر بإنشاء الهيئة العامة البيانات الآتية .

١ - اسم الهيئة ومركزها .

٢ - الغرض الذى أنشئت من أجله .

٣ - بيان الأموال التى تدخل فى الذمة المالية للهيئة .

٤ - ما يكون لها من اختصاص السلطة العامة لتحقيق الغرض الذى أنشئت من أجله .

إدارة الهيئة العامة للموارد :

يبين قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشاء الهيئة تشكيل مجلس الإدارة وطريقة اختيار أعضائه والأحكام الخاصة بمرتباتهم ومكافآتهم (ق ٣١ م ٣) لوزير المالية (م ٤) سلطة التوجيه والإشراف والرقابة على الهيئة العليا للموارد ويعتمد من الجهات التابعة له . مجلس الإدارة (م ٧) هو السلطة المهيمنة على شئونها وتصريف أمورها واقتراح السياسة العامة التى تسير عليها ، وللوزير أن يتخذ ما يراه لازما من القرارات لتحقيق الغرض الذى قامت من أجله وفقا لأحكام القانون ٦١ لسنة ١٩٦٣ ، وفى الحدود التى بينها قرار رئيس الجمهورية بإنشاء الهيئة العامة العليا للموارد ومنها :

١ - إصدار القرارات واللوائح الداخلية والقرارات المتعلقة بالشئون المالية والإدارية للهيئة العامة للموارد دون التقيد بالقواعد الحكومية .

٢ - وضع اللوائح المتعلقة بتعيين موظفى الهيئة العليا للموارد وعملهم وترقيتهم ونقلهم وفصلهم وتحديد مرتباتهم وأجورهم ومكافآتهم وفقا لأحكام القانون ٦١ لسنة ١٩٦٣ ، وفى حدود قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشاء الهيئة .

٣ - الموافقة على مشروع الميزانية السنوية للهيئة .

٤ - النظر فى كل ما يرى وزير المالية ورئيس المجلس عرضه من مسائل تدخل فى اختصاص الهيئة .

٥ - النظر فى التقارير الدورية التى تقدم عن سير العمل بالهيئة ومركزها المالى .

ويتولى رئيس المجلس (م ٨) إدارة الهيئة وتصريف شئونها وفقا للأحكام التى تضمنها قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشائها وتحت الإشراف المباشر لوزير المالية . على أن تبلغ قرارات المجلس الصادر وزير المالية لاعتمادها . وعلى وزير المالية أن يقدم إلى رئيس الجمهورية المسائل التى تستلزم صدور قرار منه .

وزير المالية هو الرئيس الأعلى للهيئة :

الاستقلال المنشود للهيئة العليا للموارد ليس استقلالا عن وزارة المالية إنما هو فى الحقيقة تدعيما لسياسة الحكومة فى تدعيم الإدارة الضريبية فى المصالح الإيرادية . لذلك فإن رئيس مجلس الإدارة يمارس اختصاصات تحت إشراف وزير المالية ويكون مسئولاً أمامه عن تنفيذ سياسة الحكومة ، ولوزير المالية سلطة التوجيه والإشراف والرقابة .

وعليه فإن الاستقلال من الناحية الإدارية ليس مطلقا إنما هو مقيد بالممارسة تحت رقابة وتوجيه وزير المالية ، وكذلك النواحى المالية فإن هناك أحكاما وقيودا تحد من تصرفات الهيئة العليا للموارد أهمها إنه لا يجوز إصدار اللوائح المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية الخاصة بالهيئة إلا بموافقة وزير المالية .

بند ٥ : الهيكل التنظيمى المقترح

يتكون الهيكل التنظيمى المعنى من المستويات الآتية .

أولاً : المستوى الأول :

تحت الإشراف المباشر لوزير المالية .

مكتب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد .

ويقسم داخلياً إلى .

١ - نائب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد لشئون الضرائب المباشرة .

٢ - نائب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد لشئون الضرائب غير المباشرة .

٣ - قطاع مكتب رئيس الهيئة .

ثانياً : المستوى الثانى :

الوحدات المساعدة . وتشمل .

١ - قطاع التنمية الإدارية للهيئة العليا للموارد .

وتنقسم داخلياً إلى

(أ) الإدارة المركزية للتخطيط العام .

(ب) الإدارة المركزية للمتابعة .

(جـ) الإدارة المركزية للتنظيم والإدارة .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

٢ - هيئة المستشارين .
٣ - مجلس رؤساء قطاعات الهيئة .
٤ - المجلس الأعلى للضرائب .

المستوى الثالث : مستوى خدمات قطاعات الهيئة ·
ويشمل :
١ - قطاع المعلومات .
وينقسم داخلياً إلى ·
(أ) الإدارة المركزية للإحصاء العام .
(ب) الإدارة المركزية للمحفوظات والميكروفيلم .

جـ - الإدارة المركزية لمعلومات الأوعية النوعية المتعلقة بالضريبة الموحدة .[١]
د - الإدارة المركزية لمعلومات ضرائب الشركات .
هـ - الإدارة المركزية لمعلومات ضرائب الجمارك .
و - الإدارة المركزية لمعلومات ضرائب الدمغة وخلافه .
٢ - قطاع الحاسب الآلى ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٣ - قطاع التحصيل تحت حساب الضريبة ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٤ - قطاع مكافحة التهرب الضريبى . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٥ - قطاع التوجيه والرقابة . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٦ - قطاع القضايا الضريبية . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٧ - قطاع اللجان القضائية . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٨ - قطاع التدريب . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .
٩ - قطاع العلاقات العامة وخدمة المواطنين .
١٠ - قطاع الشئون المالية والإدارية للهيئة .

المستوى الرابع : القطاعات التنفيذية المركزية ·

وتنقسم إلى :
أولا : هيئة الضرائب المباشرة · وتنقسم داخليا إلى ·

(أ) جهاز الأوعية النوعية المتعلقة بالضريبة الموحدة[٢] .
وينقسم داخليا إلى
- قطاع رؤوس الأموال المنقولة .
- قطاع الأرباح التجارية والصناعية .
- قطاع المرتبات والأجور .
- قطاع المهن غير التجارية .
- قطاع الأطيان الزراعية والعقارات المعنية والأرض الفضاء .
(ب) جهاز الضرائب المباشرة الأخرى · وتنقسم داخليا إلى ·
قطاع الضريبة على أرباح شركات الأموال
- قطاع الضريبة على مرتبات العاملين المصريين بالخارج .
- قطاع ضريبة الأيلولة على التركات .
(وينقسم كل قطاع إلى إدارات للتخطيط ومتابعة الضريبة والفحص والتحصيل) .

ثانيا : هيئة الضرائب غير المباشرة .
(أ) جهاز الضريبة العامة على المبيعات .
(ب) جهاز الضرائب الجمركية .
(جـ) جهاز ضرائب الدمغة وملحقاتها .
(تشمل الدمغة - رسم تنمية الموارد - ضريبة التضامن - الملاهى) .

المستوى الخامس · المستوى المحلى ·

وتشمل المناطق والمأموريات الضريبية ·
أولا · المناطق الضريبية :
تنقسم إلى مجموعتين من ناحية شكل الهيكل التنظيمى .

المجموعة الأولى :

وتشمل المناطق الضريبية التى تشرف على مأموريات الضرائب التى تقوم بتنفيذ ضرائب الدخل والضرائب العقارية والمبيعات والدمغة وملحقاتها .. وهى مناطق ضريبية تقسم حسب التقسيم الإدارى للدولة .. أى بكل محافظة منطقة ضرائب او أكثر حسب حجم العمل بها) .

ويكون هيكلها التنظيمى النمطى كما يلى :

(١) فى المرحلة الأولى والثانية - اما بعد إصدار التشريع فيتم التعديل إلى الإدارة المركزية لمعلومات الضريبة الموحدة .

(٢) ذلك فى المراحل ما قبل إصدار التشريع . وبعد إصدار التشريع يعدل المسمى إلى جهاز الضريبة الموحدة

ــ رئيس منطقة ضرائب محافظة .. وينقسم داخليا إلى .

المستوى الأول : الإدارات الخدمية وهى :

ــ الإدارة العامة للمعلومات .

ــ الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى .

ــ الإدارة العامة للحاسب الآلى .

ــ الإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة .

ــ الإدارة العامة للتوجيه والرقابة .

ــ الإدارة العامة للتدريب الضريبى .

ــ الإدارة العامة للشئون المالية والإدارية .

ــ الإدارة العامة للقضايا الضريبية .

المستوى الثانى . الإدارات المشرفة على الأعمال التنفيذية وهى :

ــ الإدارة العامة للأوعية النوعية المتعلقة بالضريبة الموحدة[1] .

ــ الإدارة العامة للضرائب المباشرة الأخرى .

ــ الإدارة العامة لضريبة المبيعات .

ــ الإدارة العامة لضريبة الدمغة وملحقاتها .

المجموعة الثانية :

وتشمل المناطق الضريبية التى تشرف على تنفيذ قانون الجمارك وهياكلها التنظيمية كما يلى

١ ـ الإدارة المركزية لمنطقة جمارك القاهرة والمنطقة الجنوبية .

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية وهى :

ــ أ . ع للمعلومات .

ــ أ . ع لمكافحة التهرب الضريبى .

ــ أ . ع للحاسب الآلى .

ــ أ . ع للتوجيه والرقابة .

ــ أ . ع للتدريب الضريبى .

ــ أ . ع للقضايا الضريبية .

ــ أ . ع للشئون المالية والإدارية .

المستوى الثانى الإدارات التنفيذية وهى :

ــ أ . ع لجمارك الركاب (المطار القديم) .

ــ أ . ع لجمارك الركاب (المطار الجديد) .

ــ أ . ع للصادرات والواردات .

ــ أ . ع للأسواق الحرة .

ــ أ . ع للمناطق الحرة والملاحق الخارجية والمعارض .

ــ أ . ع لجمارك أسوان والفروع .

ــ أ . ع لجمارك السيارات وطرود البريد والمهمل .

ــ أ . ع للإعفاءات والشئون الفنية .

٢ ـ الإدارة المركزية لمنطقة جمارك الإسكندرية :

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية :

نفس الإدارات بالمنطقة السابعة .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية وهى

ــ أ . ع للواردات وطرود البريد (جمرك الإسكندرية) .

ــ أ . ع للأسواق الحرة والملاحق الخارجية .

ــ أ . ع لجمارك الركاب بالإسكندرية .

ــ أ . ع لجمارك المحمودية والمنطقة الغربية .

ــ أ . ع للإعفاءات والشئون الفنية .

ــ أ . ع للمهمل والتنوع الجمركية .

٣ ـ الإدارة المركزية لمنطقة جمارك بورسعيد

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية :

بنفس التقسيم السابق .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية :

ــ أ . ع لجمارك بورسعيد .

ــ أ . ع لجمارك الاستثمار والمناطق الحرة .

ــ أ . ع لجمارك المنافذ .

ــ أ . ع لجمارك دمياط والفروع .

ــ أ . ع للمهمل والتنوع الجمركية .

٤ ـ الإدارة المركزية لمنطقة جمارك السويس :

وتنقسم داخليا إلى

المستوى الأول : الإدارات الخدمية :

نفس التقسيم السابق .

المستوى الثانى . الإدارات التنفيذية .. وهى :

ــ أ . ع لجمارك السويس .

ــ أ . ع لجمارك شمال سيناء .

ــ أ . ع لجمارك جنوب سيناء .

ــ أ . ع لجمارك البحر الأحمر .

(١) يتحول المسمى إلى الإدارة العامة للضريبة الموحدة بعد إصدار التشريع الخاص بالضريبة الموحدة

ثانيا : ماموريات الضرائب :

ويتكون الهيكل التنظيمى النمطى كما يلى :

* رئيس المأمورية .. وينقسم داخليا إلى :

ـ الإدارة العامة لشئون المعلومات .. وتنقسم داخليا إلى :

... إدارة الحصر .

... إدارة الإقرارات .

... إدارة التحصيل تحت حساب الضريبة .

... إدارة الأبجدى العام .

... إدارة الأرشيف والحفظ .

ـ الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى : وتنقسم داخليا إلى :

... إدارة مكافحة تهرب أوعية متعلقة بالضريبة الموحدة .

... إدارة مكافحة تهرب ضرائب مباشرة أخرى .

... إدارة مكافحة تهرب ضرائب المبيعات .

... إدارة مكافحة تهرب ضرائب الدمغة ومتعلقاتها .

ـ الإدارة العامة لشئون الفحص والربط :

ويتكون من مجموعات إدارات عامة

... ١ . ع لشئون الفحص والربط الأولى / الثانية / الثالثة .. حسب حجم العمل .

ـ الإدارة العامة لشئون اللجان الداخلية والتحكيم :

ويتكون من مجموعات إدارية عامة حسب ظروف وحجم العمل .

ـ الإدارة العامة لشئون التحصيل والحجز :

ويتكون من مجموعات إدارات عامة حسب حجم وظروف العمل وينقسم داخليا كل منها إلى :

ـ إدارة الحساب الجارى .

ـ إدارة التحصيل المكتبى .

ـ إدارة التحصيل الميدانى .

ـ إدارة الخزينة وحسابات الحصيلة .

ـ إدارة المغادرة .

ـ الإدارة العامة للشئون المالية والإدارية :

وينقسم داخليا إلى :

ـ شئون عاملين .

ـ شئون مالية .

ـ صادر ووارد .

ـ مطبوعات ونسخ .

ـ شئون المقر .

المبحث الثالث[1]

المرحلة الثانية : إدخال نظام الرقم التعريفى

وتعتبر هذه المرحلة من المراحل الهامة التى تساعد على نجاح التحول من نظام الضرائب النوعى إلى نظام الضريبة الموحدة ، يصاحبه بعد تجمع كافة الأجهزة الإيرادية فى جهاز واحد للتعريف على كافة الأنشطة والأعمال التى قام بها الممول على مستوى الجمهورية .

مفهوم واهمية الرقم التعريفى :

يبرز مفهوم الرقم التعريفى وأهميته فى تطبيق التشريع الضريبى فيما يلى :

اولا : مفهوم الرقم التعريفى :

يعنى بالرقم التعريفى ـ تصميم رقم منفرد لكل ممول يميزه عن غيره من أفراد المجتمع بحيث يعبر عن شخصيته طبقا لخصائص معينة ، ويستمر معه طوال حياته ولا يستخدمه أحد من بعده .

ثانيا : اهمية الرقم التعريفى

تتطلب معظم التشريعات الضريبية وبصفة خاصة تشريعات الدول المتقدمة وجود رقم تعريفى لكل ممول ، حيث يعتبر ضمن البيانات الأساسية للممول وكوسيلة فعالة فى توحيد حسابات الممول واحكام الرقابة الضريبية على كافة معاملاته مما دعا البعض إلى القول :

إنه من الأهمية عند تصميم الملف للممول أن يكون لكل ممول رقم تعريفى وحيد حيث يسمح التشريع السليم باستخدام الرقم التعريفى على المستوى القومى كرقم مميز للفرد يستخدم فى جميع إقرارات الممول ، ويكون مرتبطا ايضا بجميع المستندات المتعلقة به .

ولأهمية وجود الرقم التعريفى للممول تيسيرا لمهمة مصلحة الضرائب فقد تضمن التشريع الضريبى بالولايات المتحدة الأمريكية « وجوب اشتمال الإقرار والمستندات المقدمة من الممول ، كذلك الإخطارات المقدمة عن الغير من أى ممول على الرقم التأمينى الاجتماعى » .

---

(١) د . نصحى منصور نحيل ـ الرقم التعريفى من الركائز الاساسية لتشغيل بيانات مصلحة الضرائب ـ المؤتمر الضريبى الاول ١٩٩١ .

« ومن ثم يستخدم الرقم التعريفى فى التشريع الضريبى كجزء أساسى من العمل »[1] .

أيضا يتضمنه التشريع الضريبى بكندا باعتباره « جزءا متمما لربط الضريبة ، وأنه فى حالة خلو النماذج منه يتعين استيفاؤها لما فى ذلك من أهمية حيث يعتبر إحدى الأدوات المستخدمة للتحقيق من كافة البيانات الضريبية للممول »[2] .

وإذا كان للرقم التعريفى أهميته بالنسبة للمجتمعات الأجنبية فهو أجل شأنا وأكثر أهمية بالنسبة للمجتمع الضريبى المصرى ، حيث تتشابه الأسماء بدرجة عالية ، وقد تختلف كتابة مكوناتها من مرة لأخرى مما يجعل استخدام الأرقام التعريفية للممولين أمراً ضروريا لا يستقيم التشغيل الإلكترونى للبيانات فى غيابها ، **حيث تساعد مصلحة الضرائب فى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :**

١ - التعرف على شخصية الممولين عن طريق استخدام الأرقام التعريفية لهم دون خلط بين الأسماء المتشابهة .

٢ - وجود الرقم التعريفى يعتبر عاملا اساسيا فى بناء قاعدة البيانات الأساسية لمجتمع الممولين على المستوى القومى .

٣ - يساعد فى حصر كافة معاملات كل ممول عن كافة الأنشطة التى يزاولها على المستوى القومى ، ومن ثم يؤدى استخدامه إلى حصر المجتمع الضريبى من ناحية ويساعد على التحديد السليم لكافة معاملات الممول أيا كان مصدرها من ناحية أخرى .

٤ - الكشف عن جميع الملفات التى للممول الواحد ، وما يترتب عليه من إخطار مأمورية ضرائب المركز الرئيسى للممول ، مما يساعد على التحديد السليم لأوعية الضرائب المختلفة والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبى او التخفيف من حدتها .

٥ - يمكن من تحديد قيمة الالتزامات الضريبية على وجه الدقة عن طريق توحيد الربط والسماح للممول بخصم الأعباء العائلية مرة واحدة ومن ثم القضاء على تعدد الخصم للممول الواحد بمعرفة كل مأمورية بها نشاط للممول لا يكون لديها علم بأنشطة الممول الأخرى ، أيضا بالنسبة لحساب الضرائب المستحقة طبقا للشرائح المقررة سواء بالنسبة للضرائب النوعية أو ضريبة الدخل العام .

٦ - يفيد استخدام الرقم التعريفى على المستوى القومى فى حصر ممتلكات كل ممول أيا كان مصدرها على المستوى القومى ، بما يمكن من متابعة إقرارات الثروة من مدة لأخرى وتحديد التغيرات التى تطرأ على ثروة الممولين على أساس موضوعى .

٧ - استخدام الرقم التعريفى فى كافة النماذج والمستندات لا يتطلب الحاجة إلى تشغيل عناصر اخرى مثل الاسم / العنوان / النشاط .. حيث أن وجود الرقم التعريفى يكون كافيا للتعامل مع شخصية الممول دون حاجة لعناصر أخرى مما يحقق وفرا فى الوقت والتكلفة .

٨ - الرقم التعريفى بمثابة المفتاح الرئيسى فى الربط بين ملفات الممول المتعددة المخزونة بالحاسب مما يمكن من استخدام نظام قاعدة البيانات الأساسية بنجاح .

٩ - لا تقتصر الاستفادة من استخدام الرقم التعريفى على مستوى مصلحة الضرائب بل يمكن استخدامه أيضا فى المصالح الأخرى التى تتعامل مع الممولين ومنها مصلحة الجمارك ، مصلحة الضرائب العقارية ، مصلحة الضرائب على المبيعات ، وإدارات وأقسام المرور ، مما يساعد على حصر معاملات الممولين وإحكام الرقابة عليها من خلال التعاون بين الجهات المشار إليها .

١٠ - يعتبر استخدام الرقم التعريفى للممول على المستوى القومى من الركائز الأساسية التى يقوم عليها تشغيل بيانات الممولين من خلال الحاسب الآلى ، وأنه فى غيابه لا يتحقق شمول ودقة البيانات والمعلومات للمجتمع الضريبى مما يزيد الفاقد الضريبى ويؤثر بالتالى على تحقيق التنمية الاقتصادية .

المبحث الرابع

المرحلة الثالثة : إصدار تشريع الضريبة الموحدة

ومع إصدار هذا التشريع نرى مراعاة الاعتبارات الآتية .

أولا : نطاق الضريبة وتحديد الوعاء .

عدم المساس بالأساس الذى اثبت عليه نطاق الضريبة وتحديد الأوعية الخاصة للضريبة طبقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وذلك عند إصدار التشريع الأول للضريبة الموحدة ، وذلك للأسباب الآتية :

عدم إثارة مشاكل فى التطبيق فى المراحل الأولى للتطبيق



(1) Internal Revenue code (U.S.A.) Commerce Clearing House, inc., 1983), sec., 6109 (a).

(2) Revenue CAnada Taxation, Information circular, the social insurance Number, february, 1982.

رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

وخاصة أن أسس تحديد الأوعية بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ قتلت بحثا . بل إنه صدر كم هائل من التعليمات التفسيرية والتنفيذية التى ستنهى فى المرحلة الأولى مشاكل كثيرة جداً . قد يكون هناك وجهات نظر مخالفة لما ورد عند تحديد الوعاء بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ ولا مانع من بحثها فالفكر والفكر المعارض ينتج الفكر الصحيح .. ولكن .. على أن يكون فى مرحلة قادمة بعد التفاعل مع النظام الجديد .

إن هناك نوعا من التالف فى التشريع القائم بين كل من المولين من ناحية والقائمين على التنفيذ من ناحية أخرى .

وهذا يؤدى إلى سهولة ويسر التعامل فى كافة الإجراءات بعدم الإحساس بوجود الجديد الذى عادة ما يؤدى إلى اختلافات أو اعتراضات ناتجة عن عدم الفهم الصحيح لما هو جديد أو للإحساس بالاستقرار فى التعامل مع تشريع استقر فى تعاملاتهم .

ثانيا سعر الضريبة

نرى الاسترشاد بالقانون الأمريكى برفع الشريحة الأولى وبتدرج السعر بعد ذلك بحيث لا يتجاوز ٥٠٪ سعر الشريحة الأخيرة .

ثالثا الإعفاءات العائلية

يجب أن يعاد النظر فى الإعفاءات تحقيقا للعدالة ونرى الاسترشاد بالنظام الأمريكى والذى يشمل نوعين من الإعفاءات[١]

١ ـ الإعفاء الشخصى وهو عبارة عن ١٠٠٠ دولار (٣٣٣٠ جنيها مصريا) . سنويا لكل ممول وتتضاعف قيمته لتصبح ٢٠٠٠ دولار (٦٦٦٠ جنيها مصريا) فى الأحوال الآتية

— إذا كانت الزوجة ليس لها دخل خاضع للضريبة .
— إذا كان سن الممول ٦٥ عاما أو أكبر .
— إذا كان الممول فاقدا للبصر .

٢ ـ الإعفاء العائلى وهو عبارة عن ١٠٠٠ دولار (٣٣٣٠ جنيها مصريا) سنويا لكل شخص يعوله الممول أى أن هذا الإعفاء يتعدد بتعدد من يعولهم الممول ليشمل الأب والأحفاد والإخوة والأخوات .

رابعا الإعفاءات الأولى ·

إلغاء كافة الإعفاءات مع إصدار تشريع جديد يشمل كافة الإعفاءات التى تعود على الاقتصاد القومى بالتنمية

خامسا : إجراءات الربط

يتم توحيد الإجراءات كالإقرار بعدم إقرار واحد ـ والفحص فيتم المحاسبة مرة واحدة بكافة الأنشطة ، وكذلك الإخطار بعناصر ربط الضريبة وإجراءاتها المناظرة لما ورد بالمادة ٤١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

سادسا التحصيل

فيجب التوسع فى إجراءات الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة لتشمل كافة أوجه النشاط والمعاملات . كما يجب تشجيع السداد الفورى كحافز يتمثل فى خصم تعجيل الدفع .

سابعا : الدفاتر والسجلات ·

يجب أن يشجع التشريع مسك الدفاتر والسجلات ببعض الحوافز التى تجعل مسك الدفاتر غير مكلف بالنسبة للممولين خاصة الحالات البسيطة . وليكن تحديد خصم ضريبى من ١٠٪ من الضريبة إذا كان الوعاء لا يتجاوز عشرين الفا و٥٪ إذا كان لا يتجاوز خمسين الف جنيه .

---

(١) د سعيد عبد المنعم ـ النظام النوعى والموحد للمحاسبة عن ضرائب الدخل (تاصيل علمى وعملى)

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية


د / فريد شوشة

المحتويات

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى مايلى .

١ ـ تحليل مدى تعقد بيئة منظمات الاعمال .

٢ ـ عرض وتحليل المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية .

٣ ـ التوصل إلى إطار شامل للإدارة الاستراتيجية يوضح مفهومها ومكوناتها .

منهج البحث :

يستخدم هذا البحث منهجا وصفيا Descriptive يعتمد على تحديد ووصف المتغيرات البيئية المعاصرة وتحليل المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية ، ثم استنتاج إطار شامل للإدارة الاستراتيجية .

ويعتمد البحث فى مادته العلمية على الكتابات والنظريات الأساسية المتعلقة بمجال الإدارة الاستراتيجية .

مكونات البحث :

يتكون هذا البحث من ثلاثة اجزاء هى .

١ ـ طبيعة المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها .
وهذا الجزء يعرض المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها .

٢ ـ المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية .
وهذا الجزء يعرض خمس مدارس اساسية للإدارة الاستراتيجية ومكونات كل منها والانتقادات الموجهة إليها .

٣ ـ الاطار الشامل للإدارة الاستراتيجية .
وهذا الجزء يعرض مفهوم ومكونات الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية من وجهة نظر كاتب هذه المقالة . ويلى ذلك خاتمة وتوصيات ومراجع البحث .

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

١/ طبيعة المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها :

يشهد العالم تغيرا عظيما فى الوقت الراهن فى جميع المجالات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية . وقد أدى ذلك إلى تعقد بيئة منظمات الأعمال بسبب تعدد المتغيرات البيئية وتعدد مستوياتها المحلية والقومية والدولية والعالمية . ففى مجال التغيرات التكنولوجية يعيش العالم ثورة صناعية جديدة تتميز بالاختراعات المتقدمة فى مجالات الحاسب الإليكترونى ونظم المعلومات والاتصالات . ويعنى ذلك بالنسبة لمنظمات الأعمال إدخال وتشغيل وإخراج ونقل وتخزين المعلومات بسرعة عالية وتكلفة منخفضة ومصداقية عالية وكذلك استخدام الحاسبات الإليكترونية فى عمليات التصميم والتصنيع والأنشطة الإدارية والتنفيذية .

وفى ضوء هذه التكنولوجيات المتقدمة ظهرت نظم المعلومات الإدارية ونظم دعم القرار لتساعد منظمات الأعمال فى تحقيق كل من المركزية واللامركزية فى نفس الوقت وتصميم وتنفيذ النظم والنماذج القرارية ورسم السيناريوهات فى ظل درجة عالية من إرجاع أثر التغير السريع والمكثف فى المتغيرات البيئية والداخلية .

وفى مجال التغيرات السياسية تدل سيناريوهات الأحداث المتعلقة بأوروبا الشرقية فى نهاية عام ١٩٨٩ والغزو العراقى للكويت فى أغسطس ١٩٩٠ وانهيار الاتحاد السوفيتى فى نهاية ١٩٩١ على حجم وأثر هذه التغيرات .

وفى مجال التغيرات الاقتصادية يشهد العالم وبالتالى منظمات الأعمال تغيرات جذرية فى النظم الاقتصادية وهيكل الاقتصاد العالمى واتجاهاته . وهذا أيضا ينعكس فى الاقتصاديات القومية والمحلية وبالتالى فى اقتصاديات المنظمات .

وفى مجال التغيرات الاجتماعية أصبحت المنظمات تخضع لمفهوم المسئولية الاجتماعية بمكوناتها الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والإنسانية .

وفى مجال التغيرات الثقافية تعيش المنظمات فى بيئة معقدة من القيم والعادات والتقاليد ودرجة المخاطرة والاتجاه نحو الأخلاقيات والفجوة فى القوة والسيطرة والسلطة والموارد بين طبقات المجتمع الواحد وكذلك التوجهات العقائدية .

ونتيجة للتغير الحاد والمستمر فى كل من الأبعاد الدولية والقومية والمحلية أصبح من الخطر اعتماد المنظمات على مفهوم أن الماضى يعيد نفسه بسبب تميز الاضطراب البيئى بصعوبة التنبؤ به والاستجابة له فى الوقت المناسب . وهكذا كان على منظمات الأعمال أن تحدد صفات ومستوى التغير الذى يجب أن تتعايش معه .

وهناك كثير من المحاولات التى تمت بشأن قياس التقلبات البيئية مثل المقياس الذى قدمه إيجور انسوف Igor Ansoff والذى يمكن تلخيصه فيمايلى :

يوجد بعدان للتقلبات البيئية هما صفات التغير ومستوى الاضطراب البيئى . البعد الأول (صفات التغير) يتكون من (١) حجم الموازنة الاستراتيجية التى تعتمد على درجة التجديد والابتكار (٢) درجة التنبؤ بالأحداث (٣) مدى تكرار التغير (٤) الوقت المتاح أمام المنظمة للاستجابة (٥) سرعة التغير (٦) مدى إمكانية تطبيق الأساليب المختلفة للتنبؤ (٧) درجة مألوفية الأحداث ومعرفة أبعاد التغير .

أما البعد الثانى اى مستوى الاضطراب البيئى فيتكون من خمس درجات (أو مستويات) هى : (١) التغير المستقر (٢) التغير المنخفض (٣) التغير المتوقع (٤) التغير العالى (٥) التغير الجديد غير التقليدى .

ومن خلال الربط بين هذين البعدين يمكن التوصل إلى المقياس التالى للاضطرابات والتقلبات البيئية الذى تم تصوره عن طريق إدماج وتعديل النموذجين المتعلقين بمقياس التقلبات البيئية اللذين قدمهما أنسوف Ansoff (١) .

مقياس التقلبات البيئية

مستوى الاضطراب / صفات التغير	(١) تغير مستقر	(٢) تغير منخفض	(٣) تغير متوقع	(٤) تغير عال	(٥) تغير جديد غير تقليدى
١ ـ حجم الموازنة الاستراتيجية	منخفض جدا	منخفض	متوسط	عال	عال جدا
٢ ـ درجة التنبؤ بالأحداث	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا بسبب وجود مفاجآت

مستوى الاضطراب / صفات التغير	(١) تغير مستقر	(٢) تغير منخفض	(٣) تغير متوقع	(٤) تغير عال	(٥) تغير جديد غير تقليدى
٣ ـ مدى تكرار التغير	تكرار منخفض جدا لأن البيئة مستقرة	تكرار منخفض	تكرار متوسط	تكرار عال	تكرار عال جدا
٤ ـ الوقت المتاح للاستجابة	طويل جدا	طويل	متوسط	قصير	قصير جدا
٥ ـ سرعة التغير	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا
٦ ـ مدى إمكانية تطبيق أساليب التنبؤ	استخدام الوسائل التقليدية للتنبؤ	الاعتماد على أساليب الرقابة الإدارية	الاستكشاف من خلال انعكاس الماضى على المستقبل	تحليل الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف واكتشاف العلامات الضعيفة	محاولة اكتشاف العلامات الضعيفة
٧ ـ درجة مألوفية الأحداث ومعرفة أبعاد التغير	مألوفة جدا	مألوفة	مألوفة بطريقة متوسطة	مألوفة بطريقة منخفضة	غير مألوفة على الإطلاق

وهذا المقياس يمكن استخدامه فى تشخيص موقع المنظمة من الاضطرابات البيئية تمهيدا لتحديد التصرف المناسب للتفاعل مع هذا الاضطراب .

ومن ناحية أخرى كان على منظمات الأعمال أن تقوم بالتنبؤ البيئى Environmental Forecasting بهدف تقييم أثر العوامل البيئية المستقبلية على الفرص والتهديدات ونقاط الضعف والقوة من وجهة نظر المنظمة تمهيداً لتصميم وتنفيذ الاستراتيجية المناسبة للتأقلم مع البيئة . وتعتمد المنظمات فى عملية التنبؤ البيئى على تحديد المتغيرات البيئية الرئيسية ثم اختيار مصادر المعلومات والأساليب المناسبة للتنبؤ سواء كانت أساليب وصفية أو كمية[٢]

ولما كانت عملية التنبؤ بالمتغيرات البيئية هى خطوة أساسية لتحديد التصرف التنظيمى المناسب فإن عمليات تصميم الاستراتيجية وتنفيذها والرقابة عليها هى مكونات ضرورية لضمان تأقلم المنظمة مع الاضطرابات البيئية . وهذه المكونات تحتاج إلى جمعها فى مفهوم (نظام) شامل يحقق تكاملها واتساقها مع بعضها البعض . هذا المفهوم هو ما يسمى الآن بالإدارة الاستراتيجية Strategic Management والذى سوف يدور حوله باقى هذا البحث .

٢ ـ المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية :

فيما يلى بعض المدارس الرئيسية المختارة لشرح مفهوم ومكونات الإدارة الاستراتيجية :

١/٢ مدرسة ايجور انسوف — Igor Ansoff

يقدم أنسوف مفهوم الإدارة الاستراتيجية كالآتى :

الإدارة الاستراتيجية Strategic Management تعنى مسئولية الإدارة العليا فى وضع وتنصيب Positioning المنظمة فى البيئة الخارجية External Environment والعمل على تأقلم المنظمة مع البيئة الخارجية بطريقة تؤكد النجاح المستمر للمنظمة وتضمن تأمينها من المفاجآت[٣] .

والإدارة الاستراتيجية بالتالى تعبر عن المنهج النظامى لإدارة التغيير الاستراتيجى وتتكون من الأنشطة التالية :

أ ـ وضع المنظمة وتنصيبها فى البيئة من خلال تصميم وتخطيط الاستراتيجية والقدرة التنظيمية .

ب ـ الاستجابة الاستراتيجية الفورية من خلال إدارة الأحداث السريعة والمفاجأة .

جـ ـ الإدارة النظامية لمقاومة التغيير أثناء مرحلة التنفيذ الاستراتيجى[٤] .

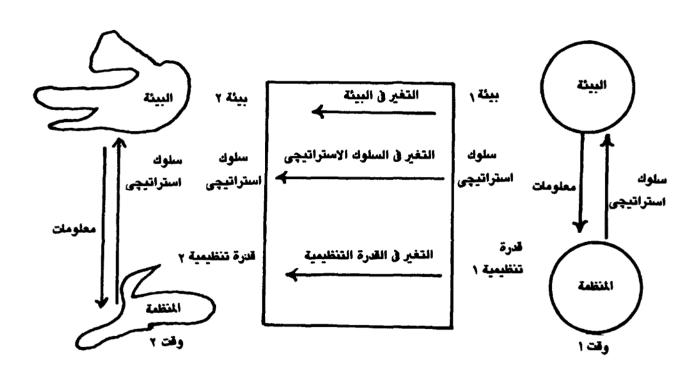
ولمزيد من التفصيل فإن أنسوف Ansoff يذكر أن الإدارة الاستراتيجية هى عملية إدارة علاقة المنظمة بالبيئة الخارجية وتتكون من التخطيط الاستراتيجى Strategic Planning وتخطيط القدرات والإمكانات Capability Planning وإدارة التغيير Management of change[٥] .

والفرض الأساسى لدى أنسوف Ansoff بالنسبة للإدارة

الاستراتيجية هو « أن المنظمة ستكون ناجحة إذا ما تمت المواءمة (الاتساق والائتلاف والموازنة) (Match) بين البيئة الخارجية Environment والاستجابة Response والثقافة Culture والقدرة Capability .

« The basic hypothesis is that an organization will be successful if environment, responses, and capability match each other »[1] .

ويمكن توضيح ذلك من خلال الرسم التالى الذى عرضه أنسوف Ansoff عملية الإدارة الاستراتيجية



فمن الرسم السابق يتضح انه فى وقت ١ تمد البيئة المنظمة بمعلومات عن التغيرات الراهنة والمستقبلية . وفى ضوء قدرات المنظمة (المخططة والمنفذة) تقوم المنظمة بممارسة سلوك استراتيجى معين (أى تصميم وتنفيذ استراتيجية معينة) .

وبتغير الزمن من وقت ١ إلى وقت ٢ تتغير البيئة من بيئة ١ إلى بيئة ٢ . وتتوافر بالتالى معلومات (إما حاضرة او يتم التنبؤ بها) . وعلى أساس هذه المعلومات تقوم المنظمة بممارسة السلوك الاستراتيجى رقم ٢ (أى بتصميم وتنفيذ سلوك استراتيجى يتناسب مع البيئة رقم ٢) . ويدخل فى هذه العملية تغيير وتحويل القدرة التنظيمية رقم ١ إلى قدرة تنظيمية رقم ٢ تخطيطاً وتنفيذاً .

وهكذا فإن عملية الإدارة الاستراتيجية تنصب على إدارة التغيير من وقت ١ إلى وقت ٢ فى كل من البيئة والسلوك الاستراتيجى والقدرة التنظيمية والمواءمة بينهما .

وبالتالى يوجد فى مفهوم انسوف Ansoff اربعة مكونات للإدارة الاستراتيجية هى التخطيط الاستراتيجى Strategic Planning وتخطيط القدرات والإمكانات Capability Plan-ning وإدارة التغيير Management of change والاضطراب البيئى Environmental turbulence .

وفيما يلى شرح مختصر لهذه المكونات الأربعة ومحتوياتها من وجهة نظر انسوف Ansoff :

اولا : التخطيط الاستراتيجى

هو منهج نظامى لإدارة الابتكار (المخاطر والترويج والتجديد) ويؤدى إلى تصميم استراتيجية المنظمة على أساس تحديد وتصميم واختيار بدائل مبتكرة ومستجدة .[٢]

ويشتق من ذلك عملية إدارة الابتكار (المخاطر والترويج والتجديد) Entrepreneurial management وهى عمليـة إدارية مخططـة Planned Management تـعتمـد عـلى فحص واستكشاف وتقييم البدائل المستجدة والمبتكرة[٨] .

هذه العملية الإدارية المخططة تعنى قيام الإدارة بتوقع التحديات وتصميم الاستجابة مقدما[٩] .

وهكذا يمكن القول أن انسوف Ansoff يعنى بالتخطيط الاستراتيجى أنه منهج نظامى يتكون من توقع التحديـات وإعداد الاستجابة مسبقا من خلال فحص واستكشاف وتقييم بدائل مبتكرة بما يؤدى إلى تصميم استراتيجية تعتمد على الاختيار من بين هذه البدائل المبتكرة .

ثانيا : تخطيط القدرات والإمكانات : Capability Planning

القدرات والإمكانات تتضمن المديرين Managers وقدراتهم Competence والمناخ التنظيمى Climate والطاقة Capacity . وهذه العناصر مجتمعة تكون ما يسمى بالقدرة التنظيمية Organizational Capability.

والقدرة التنظيمية تعنى الاستعداد مسبقا والاستحـواذ مقدما على الإمكانات والموارد والمناخ والأفراد بما يتيح للمنظمة التصرف بطريقة معينة .[١٠]

وتتكون القدرة التنظيمية تفصيليا مما يلى :

أ ـ القدرة فى المجالات الوظيفية Functional capability (مثل قدرات وإمكانات التسويق والإنتاج والبحوث والتطوير ووظائف المنظمة الأخرى) .

ب ـ قدرات وإمكانات الإدارة العليا General Management Capability وتعنى قدرات الإدارة العليا أى الأفراد والإداريين المسئولين عن نجاح المنظمة ككل أو جزء منها[١١] .

حـ ـ متجه القدرة Capability vector وهذا المتجه يتكون من المديرين Manager والمناخ التنظيمى Climate ودرجة الكفاءة والأهلية Competence والطاقة Capacity .

فالمناخ كجزء من القدرة التنظيمية يعنى امتلاك المنظمة لنوع معين من السلوك[١٢]

والأهلية والكفاءة Competence تعنى قدرة المنظمة على جعل سلوك معين فعالا بحيث يتم تنفيذه بطريقة فعالة[١٣] .

والطاقة تتعلق بالحد الأقصى للأنشطة التى تستطيع المنظمة أن تمارسها .

ثالثا : إدارة التغيير : Management of Change

ويعنى ذلك قدرة المنظمة على إحداث التغيير المطلوب بكفاية . ويشتمل ذلك على إحداث التغيير عند وجود أزمات معينة Crises Change Management أو التغيير الإجبارى Coercive Change Management الذين يمكن من التغلب على المقاومة التنظيمية .

ومقاومة التغيير تعنى المعارضة السرية والعلنيـة للتغيير وتؤدى إلى ارتفاع التكاليف والتأخر delays ورفض التغيير أو التقليل منه[١٤] .

وهذه المقاومة لها نوعان هما مقاومة سلوكية Behavioral resistance ومقاومة نظامية Systematic .

فالمقاومة السلوكية هى معارضة فرد أو أفراد أو جماعة أو جماعات للتغيير سواء أكانت معارضة سرية أو علنية .

أما المقاومة النظامية فهى تنتج عن نقص الأهلية والكفاءة Competence أو المقـدرة Capacity المطلوبـة لإحـداث التغيير .

رابعاً : الاضطراب البيئى : Environmental Turbulence

ويعنى ذلك درجة التغير فى البيئة ويتصف بظهور أحداث وتحديات مستجدة وسريعة الحدوث والتغيير[١٥] .

والاضطراب البيئى له مستويات Levels ، كما قد يكون إيجابيا أو سلبيا . فمستوى الاضطراب Turbulence Level هو مقياس لدرجة حدوث تحديات وتغيرات مستجدة ويفيد فى تحديد مدى سرعة هذه التحديات بالمقارنة بالوقت المتاح أمام المنظمة للاستجابة أو التأقلم مع هذه التحديات[١٦] .

والاضطـراب البيئى الإيجابى هـو عبـارة عن تغيـيرات وتحديات تؤدى إلى وجود فرص مربحة ومفضلة أمام المنظمة . أما الاضطراب البيئى السلبى فهو عبارة عن تغيرات وتحديات مستجدة تؤدى إلى وجود تهديدات للمنظمة[١٧] .

بعد هذا العرض المبسط والمركز لدرسة إيجور انسوف I.gor Ansoff يسوق كاتب هذه المقالة الملاحظات التالية :

١ ـ لم يعترف أنسوف صراحة بالعلاقة بين نشأة وتطور التفكير فى مجال الإدارة الاستراتيجية Strategic management وبين نشأة وتطور منهج النظم Systems Approach .

فهو يذكر أن مفهوم الإدارة الاستراتيجية يفترض وجود دائرة مفتوحة من التأثير المتبادل بين كل من البيئة الخارجية والمنظمة حيث تؤثر البيئة الخارجية فى المنظمة . ونتيجة لرد فعل واستجابة Response المنظمات تتأثر بالبيئة الخارجية ثم تؤثر بدورها فى السلوك الاستراتيجى للمنظمة والقدرة التنظيمية . وهكذا تكتمل الدائرة المتعلقة بالعلاقة بين المنظمة والبيئـة الخارجية .

وهذه الأفكار نشأت وتطورت مع منهج النظم Systems Approach

٢ ـ فى تحديد مفهوم السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior للمنظمة ذكر أنه يتضمن عملية تفاعل المنظمة مع البيئة الخارجية والمصحوبة بعملية تغيير التصور الداخلى والمتغيرات الديناميكية المتعلقة بالبيئة التنظيمية(١٨) .

ثم ذكر أن هناك سلوك آخر يسمى بالسلوك التشغيلى Operating Behavior وهو يتعلق بعملية تحويل الموارد الداخلية فى المنظمة .

ولكنه لم يشرح تفصيليا هذا النوع من السلوك إلا من ناحية أثره على السلوك الاستراتيجى من خلال المقاومة التنظيمية ، وكذلك لم يحدد كيف نفرق قياسا بين ماذا يعتبر استراتيجيا وماذا يعتبر تشغيليا .

وعلى الرغم من ذلك فإنه فى محاضراته غير المنشورة ذكر أن كل ما يتعلق بالروابط Linkages بين المنظمة والبيئة الخارجية يعتبر استراتيجيا ، وما عدا ذلك من سلوكيات المنظمة يعتبر تشغيليا . كما أنه فرق بين السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior والسلوك التشغيلى Operating Behavior على أساس أن السلوك الاستراتيجى يحتوى على كل من الأنشطة الترويجية Entreprrreneurial ، وهى الدخول فى مشروعات جديدة مربحة ، والخروج من المشروعات الخاسرة والأنشطة التسويقية Marketing ، وهى المتعلقة ببيع وتسليم المنتجات أو الخدمات إلى العملاء .

أما السلوك التشغيلى Operating Behavior فيتعلق بالأنشطة التشغيلية والأعمال التى لها تأثير على الكفاية الإنتاجية فى المنظمة ، ويركز على البيئة الداخلية للمنظمة .

وقد ذكر أن أنشطة ترويج المشروعات والابتكار Entrep-reneurship and Innovation والتسويق Marketing تعتبر أعمالاً استراتيجية لأنها تتأثر بالبيئة الخارجية . (١٩)

ويرى كاتب هذه المقالة إن التفرقة بين السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior والسلوك التشغيلى Operating Behavior تنبع من أن النشاط الاستراتيجى يتعلق بوضع المنظمة وتنصيبها فى البيئة الخارجية ، أما النشاط التشغيلى فهو يتعلق بالعمليات اليومية والتكتيكية الداخلية Day To Day Operatios مع ملاحظة أنه قد يوجد سلوك استراتيجى فى كل من الأجل القصير والأجل الطويل ، نظراً لأن المدى الطويل أو القصير مسألة نسبية .

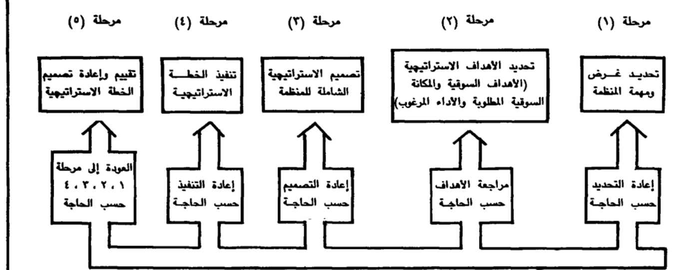
٣ ـ فى تحديد مفهوم الاستراتيجية Strategy أكد على أنها وسيلة لتحقيق نهايات وأهداف محددة ، وهى عبارة عن الخيط العام Common Threads الذى يربط بين أنشطة المنظمة ومنتجاتها وأسواقها التى يتم فيها تحديد طبيعة النشاط الحالى والمستقبلى .

وهذا الخيط العام Common Threads يؤدى إلى :
تحديد مجال السوق والمنتج (أى المنتجات والأسواق التى تعمل بها المنظمة) . وإتجاه النمو (أى التغيرات التى خططتها المنظمة بالنسبة للسوق والمنتج) ، والميزة النسبية (أى مناطق القوة لدى المنظمة بالمقارنة بالمنافسين) . وتحديد كيفية التناسق (والتعاون والائتلاف Synergy) بين الكل والأجزاء .

وهكذا فإن أنسوف يفرق بين الأهداف Objectivs والاستراتيجية Strategy فالأهداف هى نهايات تسعى المنظمة إلى تحقيقها والاستراتيجية وسائل للوصول إلى هذه النهايات . (٢٠) .

٢/٢ مدرسة ثومبسون وستريكلند
Thompson And Strickland .

تركز على النظرة الشمولية فى إدارة المنظمة ككل من خلال تحديد وظيفة الإدارة العليا General Management على أنها إدارة المنظمة ككل Total Entreprise ، وبالتالى فالإدارة الاستراتيجية هى نشاط مستمر يتعلق بكيفة مساهمة وظائف الإدارة العليا فى إيجاد منظمة ناجحة وفعالة . Successful And Effective من خلال الإدارة الشمولية للمنظمة Managing The Total Entreprise . وهى تتكون من خمس مراحل تكون معا نموذجاً لعملية الإدارة الاستراتيجية The Strategic Management Process وهى : (١) تحديد غرض Purpose ومهمة Mission المنظمة . (٢) تصميم الأهداف Objectives (٣) تصميم الاستراتيجية Strategy Formulation (٤) تنفيذ الخطة الاستراتيجية المختارة Implementation (٥) تقييم وإعادة تصميم الخطة الاستراتيجية . (٢١) Evaluating And Reformulating The Strategic Plan ويقدم هذان المؤلفان التصور التالى للعملية المستمرة للإدارة الاستراتيجية : (٢٢) .



فالمراحل الثلاث الأولى تحدد اتجاه المنظمة ، وتعبر عن السلوك الابتكارى والتجديد والمخاطرة بالمنظمة Entrepreneurial ، وتوضح أبعاد عملية التخطيط الاستراتيجى . أما المرحلة الرابعة فتتعلق بمهمة ومسئوليات الإدارة بالنسبة لتنفيذ الخطة الاستراتيجية للحصول على النتائج المرغوبة . أما المرحلة الخامسة فهى مطلوبة بسبب تغير البيئة الخارجية ، وتغير الأولويات والظروف الداخلية . وبالتالى فإن تقييم الاستراتيجية هى نقطة بداية ونهاية فى دائرة الإدارة الاستراتيجية [٢٣] .

ومن العرض السابق يتضح أن محور فكر الإدارة الاستراتيجية فى هذه المدرسة هو الإدارة الشاملة للمنظمة ، ويشتمل ذلك على دراسة وتحليل البيئة الخارجية واتجاهاتها وتخطيط كيفية الوصول إلى الأهداف المطلوبة ، والأنشطة الداخلية ، وتقوم الإدارة العليا بهذه الأنشطة ، وبالتالى فالإدارة العليا General Management تعنى المسئولية عن الأنشطة الشاملة والأداء الكلى للمنظمة . وذلك يتضمن أن عضو الإدارة العليا هو مروج للمشروعات Entrepreneur ومدير يمارس سلطانه ومسئولياته تجاه العمليات اليومية للمشروع .

فبالنسبة لمجال الوظيفة الابتكارية Entrepreneurial فإن رجل الإدارة العليا يقوم بتحديد اتجاه المنظمة وقواعد اللعبة Rules Of Game بما يحدد الخط الاستراتيجى للمنظمة . وهذا يستدعى تقييم اى نشاط من منطلق الأثر على المنظمة ككل .

وفيما يلى شرح للمفاهيم الأساسية من وجهة نظر هذه المدرسة :

١ ـ الغرض والمهمة Purpose And Mission

ويعنى ذلك الرؤية طويلة الأجل لما تحاول المنظمة عمله ولنوع النشاط التى ترغب فى ممارسته ، وتحديد الغرض يجيب على عدة أسئلة استراتيجية مثل ماذا ستصنع المنظمة ؟ ولمن ؟ وما هى طبيعة النشاط ؟ وماذا ستصبح فى المستقبل ؟ وماذا يجب أن تكون طبيعة أنشطتها ؟ وباختصار فإن الغرض والمهمة يشيران إلى رؤية الإدارة لطبيعة النشاط والعملاء واحتياجاتهم .

٢ ـ الأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives .

توضح الأداء والنتائج المطلوبة التى تسعى إليها المنظمة ونمط المركز التنافسى Competitive Position الذى ترغب أن تحتله المنظمة ومنتجاتها . وتنقسم الأهداف الاستراتيجية إلى نوعين . الأول هو الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل Long - Rang Strategic Planning ويحدد الأداء المرغوب Desired Performance والمركز التنافسى المطلوب Desired Competitive Position . والثانى هو الأهداف الاستراتيجية قصيرة الأجل Short - Range Strategic Objectives فى المستقبل القريب ، والمطلوب من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل .



الإدارة الإستراتيجية والمتغيرات البيئية

٣ ـ الاستراتيجية Strategy

وهى تشير إلى خطة اللعبة Game Plan اللازمة لتحقيق الأهداف المختارة .

وتحدد كيف ستدار المنظمة والتصرفات اللازمة لتحقيق المكانة السوقية المطلوبة .

٤ ـ الخطة الاستراتيجية Strategic Plan

هى بيان شامل يوضح غرض ومهمة المنظمة ويحدد الأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives والاستراتيجية Strategy . وبالتالى فهى خريطة تفصيلية توضح وترشد اتجاه المنظمة والطريق الذى تتبعه إدارة انشطتها Detailed Road Map .

٥ ـ تصميم الاستراتيجية Strategy Formulation

وهى تلك العملية التى من خلالها يتم تصميم الغرض Purpose والمهمة Missionوالأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives وتحديد الاستراتيجية اللازمة للإدارة الشمولية للمنظمة .

٦ ـ تنفيذ الاستراتيجية Strategy Implementation

وتتعلق بجميع الأنشطة الإدارية المتعلقة بتنفيذ الاستراتيجية والإشراف عليها .(٢٤)

هذا وقد ذكر المؤلفان الملاحظات التالية على هذا النموذج :

١ ـ فى المواقف العملية ليس من السهل التمييز بين الغرض والهدف Purpose And Objectives ، ولا بين الهدف والاستراتيجية Objectives And Strategy ولا بين تصميم الاستراتيجية وتنفيذها وإدارتها .

فهناك معان محددة Specific وعامة Generalلكل من تصميم الاستراتيجية والأهداف والأغراض والخطة الاستراتيجية .

فمثلاً ماذا تعنى الجملة التى تقول : « إن هدفنا الرئيسى أن نكون شركة متنوعة وآخذة فى النمو وتحقيق أرباح وتصنع المكونات والمنتجات الاليكترونية من أجل الاستخدامات العامة فى الصناعة والمؤسسات الحكومية والمنازل » ؟

هذه الجملة تحتوى على توضيح ما تحاول المنظمة عمله (الغرض والمهمة) ، وتقترح عدة أهداف (تنوع ـ نمو ـ ربحية) ، وتوضح الاستراتيجية (التأكيد على تصنيع المعدات الاليكترونية وتحديد الأسواق المستهدفة Target Markets) [٢٥] .

٢ ـ يؤكد المؤلفان على أن الترتيب المقترح فى النموذج (الغرض ـ الأهداف ـ الاستراتيجية ـ التنفيذ ـ التقييم ـ إعادة التقييم) ، ليس بالضرورة يتم اتباعه دائماً .

٣ ـ يؤكد المؤلفان أنه فى الواقع العملى لا يتم القيام بتصميم وتنفيذ الاستراتيجية بطريقة منفصلة عن بقية الأنشطة . فأنشطة التصميم تتم ضمن الأنشطة الأخرى التى تقوم بها الإدارة والمنظمة وليس من المنطق القول إن المدير يقضى خمس ساعات فى أنشطة التخطيط ، وأربع ساعات فى الرقابة والتنظيم ، بل يقوم المدير بنشاطه الإدارى بطريقة متداخلة لا تتم وفقاً لترتيب عام .[٢٦] .

ومن جهة نظر كاتب هذه المقالة يلاحظ ما يلى على هذه المدرسة : ـ

١ ـ إنها تجاهلت صراحة مجموعة المتغيرات البيئية الخارجية كأحد مكونات الإدارة الاستراتيجية .

٢ ـ انحيازها إلى أن الإدارة العليا General Management هى فقط المعنية بالإدارة الاستراتيجية . ويؤكد الكاتب أن الإدارة الاستراتيجية مسئولية جميع المستويات الإدارية وفقاً لمبدأ مستويات الاستراتيجية Corporate Levels . وكذلك وفقاً لما توصل إليه كاونبرج وكوول Cawenbergh And Cool ، من أن الاستراتيجية هى نشاط شامل عبر المنشأة تساهم فيه مستويات إدارية مختلفة كل بطريقته .[٢٧]

٣ ـ إن هذه المدرسة تجاهلت صراحة عمليات التحفيز Motivation اللازمة لتحفيز السلوك الاستراتيجى .

٤ ـ إن هذه المدرسة لم تتطرق إلى دور انشطة الإدارة الاستراتيجية بالنسبة لكل من وظائف المدير ووظائف المشروع والمجالات الوظيفية .

٢/٣ مدرسة كاونبرج وكوول Cawenbergh And Cool

١/٣/٢ مفهوم الإدارة الاستراتيجية :

يعرف المؤلفان الإدارة الاستراتيجية Strategic Management بأنها تحتوى على أبعاد التصميم Formulation aspects والتنفيذ Implementation للسلوك المحسوب Calculated behavior فى المواقف الجديدة New situations . وهى أيضا الأساس لإدارة المستقبل Future administration حينما تتكرر هذه الظروف[٢٨] .

والسلوك المحسوب هنا هو الاستراتيجية strategy حيث يعرف المؤلفان الاستراتيجية بأنها سلوك محسوب فى مواقف غير مبرمجة Strategy is a calculated behavior in nonprogrammed situations . [29]

فالمواقف المبرمجة Programmed Situations التقليدية المألوفة يتم التعامل معها من خلال قرارات تشغيلية Operational decisions عادية مثل طلبات العملاء .

أما المواقف غير المبرمجة فيتم التعامل معها من خلال استراتيجيات يتم ابتكارها من أجل الاستجابة للظروف التى تتعرض لها المنظمة ويتم تصميمها من اجل المحافظة على التوازن التنظيمى Organizational equilibrium .

ونظر المؤلفان للسياسة Policy على انها تتعامل مع الأنشطة المحسوبة وكيفية تصميمها .

فالسياسة هى تنظيم محسوب للأنشطة الإنسانية .

Policy is the calculated organization of human activity .

والتنظيم هنا يقصد به الجوانب التنفيذية المتعلقة بتنفيذ التصرفات التى تم تصميمها ويحتوى على الجوانب الهيكلية التصميمية Structural والإجرائية المصاحبة للسياسية .[٣٠]

ويقدم المؤلفان إطاراً عاما لتحليل وتنقيح الإدارة الاستراتيجية ويعتمد على بعدين . الأول هو بعد المستويات الإدارية المختلفة Different Hierarchial Levels . والثانى هو المراحل المتعلقة بالأنشطة الاستراتيجية للمنظمة Major stages of strategic activity in organization . فجميع مستويات الإدارة (العليا والوسطى والمباشرة) تنغمس فى عمليات الإدارة الاستراتيجية فى كافة مراحلها . وهذه المراحل هى تصميم الاستراتيجيةStrategy formulation وتنشيط الاستراتيجية Strategy activation والاستراتيجية التنظيمية Organizational Strategy

فالتصميم يتعلق بتصور المشروعات او البرامج أو الخطط المطلوب تنفيذها . والتنشيط يتعلق بتقييم evaluation وتبنى adoption وإعادة تقييم الأنشطة واعتمادها والالتزام بها . أما الاستراتيجية التنظيمية فتتعلق بتصور الهياكل التنظيمية او السلطات والمسئوليات المناسبة لتنفيذ الاستراتيجية .[٣١]

وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية لدى هذين المؤلفين هى نشاط تنظيمى شامل Organization Wide activity يشترك فيه كل مستوى بطريقته الخاصة ويتصف فى الواقع العاملى بعدم الاتساق نظرا لأن كل مستوى له ظروفه الخاصة Local rationalty ويعتمد هذا النشاط التنظيمى أساسا على

ويقدم المؤلفان الإطار التالى للإدارة الاستراتيجية :(٣٢)

مراحل / مستويات	مراحل الإدارة الاستراتيجية		
	تصميم الاستراتيجية	تنشيط الاستراتيجية	الاستراتيجية التنظيمية
الإدارة العليا	توجهات عامة بناء على مفاهيم وفروض	اعتماد مقترحات محددة	عملية التدخل بين المواقع التنظيمية المختلفة
الإدارة الوسطى	مواجهة وموازنة Confrontation	تطويع Adaptation	تنفيذ Execution
الإدارة المباشرة فى الوحدات الاستراتيجية للنشاط او خطوط الإنتاج	مقترحات محددة	التجربة والاستعداد	أسئلة واستفسارات

الإدارة الوسطى كعمود فقرى للمنظمة له دور مركزى للتوفيق بين الإدارة العليا والإدارة المباشرة(٣٣) .

ويركز المؤلفان على أن مهمة الإدارة العليا هى إدارة الثقافة التنظيمية Managing Organizational culture وتحفيز السلوك الاستراتيجى فى المستويات الدنيا .(٣٤)

ويلاحظ على هذه المدرسة ما يلى :

١ ـ عدم تحديد الأفق الزمنى للإدارة الاستراتيجية (هل تتعلق بالأجل الطويل أو القصير أو الفورى أم جميع هذه الآجال ؟) .

٢ ـ التأكيد على انغماس جميع المستويات الإدارية فى أنشطة الإدارة الاستراتيجية وبالتالى فلا تعتبر الإدارة العليا وحدها هى المعنية بالإدارة الاستراتيجية .

٣ ـ عدم مناقشة عمليات الرقابة الاستراتيجية كأحد المراحل .

٤ ـ التأكيد على أن الإدارة الوسطى هى المحور الرئيسى لأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

٢/٤ مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى نويل تيتش
Strategic management matrix by Noel Tichy

٢/٤/١ المفهوم والمكونات :

الإدارة الاستراتيجية هى عملية الحفاظ على توحيد الأنظمة المختلفة معا فى المنظمة والتنسيق بينها فى مواجهة التغيرات المطلوبة التى تسببها كل من النظم التكنولوجية والسياسية والثقافية من خلال أدوات إدارية معينة .(٣٥)

فهناك نظم ثلاثة هى النظم الفنية Technical والسياسية Political والثقافية Cultural مستمرة التغير تحتاج إلى أدوات إدارية للموازنة بينها . ويجب استمرار التنسيق والمواءمة بينها .(٣٦)

ويقدم هذا المؤلف نظرية لفهم وإدارة مشاكل هذه النظم الثلاثة يسميها بنظرية الأنظمة الفنية والسياسية والثقافية The technical, Political, and cultural theory (TPC Theory) فالمشاكل الفنية Technical Problems تتعلق بضرورة ترتيب وإدارة التهديدات والفرص والموارد الفنية والأفراد من أجل تحقيق الأهداف . وذلك يتطلب تحديد الأهداف Goal Setting وتصميم الاستراتيجية وتصميم الهيكل التنظيمى بطريقة تساعد على حل المشاكل الفنية(٣٧)

وبالنسبة للمشاكل السياسية Political فالمنظمات تواجهها مشاكل فى توزيع عناصر القوة والموارد Allocating Power and strategy وتحديد كيفية استخدامها ومن سيتمتع بها . وذلك يتطلب إدارة المكافآت والحوافز والموازنة وتوزيع السلطة وإدارة الصراع بين الأطراف ذات التأثير الاستراتيجى . وهناك مشاكل ثقافية Cultural problems تتعلق بالمعتقدات والقيم والعادات والتقاليد السائدة بين أعضاء المنظمة . وقد تقوم المنظمة بإلغائها أو تعديلها من خلال الأدوات الإدارية .(٣٨)

وتستخدم الإدارة فى إدارتها لهذه الأنظمة الفنية الثلاثة أدوات إدارية Managerial Tools هى المهمة والاستراتيجية Mission and Strategy والهيكل التنظيمى Organizational Structure وإدارة الموارد البشرية Human Resources Management فالأداة الأولى هى المهمة الاستراتيجية تتعلق بتحديد الأهداف وتصميم الاستراتيجية . والأداة الثانية هى الهيكل التنظيمى أى تحديد الأنشطة التنظيمية وكيفية تجميع الأفراد والتنسيق بينهم من أجل الوفاء بهذه الأنشطة وكذلك الرقابة عليها وتصميم المعلومات المطلوبة . والأداة الثالثة هى أدوات إدارة الموارد البشرية المتعلقة باختيار الأفراد وتسكينهم فى وظائف وتنمية الأفراد وتقييم أدائهم وتحديد المكافآت والحوافز المالية وغير المالية .(٣٩)

وهكذا فإن الربط بين النظم الثلاثة (الفنية والسياسية والثقافية) وبين المجموعات الثلاث من الأدوات الإدارية (المهمة والاستراتيجية والهيكل التنظيمى وإدارة الموارد البشرية) يتم من خلال الإدارة الاستراتيجية وبالتالى فالإدارة الاستراتيجية هى العملية التى من خلالها يتم الحفاظ على ، والمواءمة بين ، الأنظمة المختلفة فى مواجهة التغيرات المطلوبة فى كل من البيئة الفنية والسياسية والثقافية من خلال الأدوات الإدارية وهى عملية مستمرة .(٤٠)

ولتوضيح ذلك يقدم المؤلف مصفوفة للإدارة الاستراتيجية على أساس بعدين ، البعد الأول هو الأدوات الإدارية الثلاث ، والبعد الثانى هو المجالات الإدارية أى النظم الثلاثة . وتحدد المصفوفة فى الخلايا التسع التى تكونها ملامح انطباق كل أداة إدارية على كل نظام من النظم الثلاثة

وفيما يلى رسم يلخص مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى تيتش Ticby :(٤١)

الأدوات الإدارية / المجالات الإدارية	المهمة الاستراتيجية	الهيكل التنظيمى	إدارة الموارد البشرية
النظام الفنى	تقييم التهديدات والفرص والمتغيرات البيئية . تقييم نقاط القوة والضعف فى المنظمة . تحديد المهمة والموارد اللازمة لتحقيقها .	تمييزوتحديد الأدوار : تنظيم العمل فى شكل أدوار ووظائف مشروع (إنتاج - بيع) . تكامل : من خلال تجميع الأدوار فى إدارات وأقسام ومناطق . الربط بين الاستراتيجية والهيكل التنظيمى .	المواءمة بين الأشخاص والأدوار (تسكين الأفراد فى وظائف) . تحديد معايير الأداء لكل دور . الاستمرار فى تخصيص الأفراد على الوظائف وملء الأدوار الحالية والمستقبلية .
النظام السياسى	من الذى سيؤثر على المهمة والاستراتيجية . إدارة الصراع والتحالفات المتعلقة بالقرارات الاستراتيجية .	توزيع القوة من خلال هيكل الأدوار . الموازنة فى القوة بين مجموعات الأدوار (مثل قوة أعضاء الإنتاج مقارنة بقوة رجال البيع أو البحوث والتطوير) .	إدارة سياسات اعداد رجال الصف الثانى (من يتقدم إلى الامام وكيف ؟) تصميم وإدارة نظم المكافآت (من يحصل على ماذا وكيف ؟) إدارة سياسات تقييم الأداء من يتم تقييمه وبواسطة من وكيف .
النظام الثقافى	إدارة أثر الثقافة والقيم والعادات والتقاليد على المهمة الاستراتيجية . تطوير وبناء ثقافة تتوائم مع المهمة الاستراتيجية	تنمية النمط الإدارى الذى يهدف إلى التوازن مع الهياكل الفنية والسياسية . إيجاد ثقافات فرعية لمساندة الأدوار (أى ثقافة فرعية لكل من الإنتاج والبحوث والتطوير ... الخ) . عمل تكامل بين الثقافات الفرعية من أجل إيجاد ثقافة متجانسة للمنظمة .	اختيار الأفراد المناسبين لبناء أو تقوية ثقافية المنظمة . التنمية الاجتماعية من أجل تنقيح الثقافة التنظيمية . إدارة نظام المكافآت والحوافز بطريقة تساعد على تشكيل وإعادة تعزيز الثقافة .

٢/٤/٢ بعض الملاحظات على مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى تيتش Tichy :

١ ـ تركز فى معظمها على البيئات الداخلية للمنظمة حيث استعرضت ثلاثة أنظمة داخلية هى النظم الفنية والسياسية والثقافية . ولم تتعرض للبيئة الخارجية ومتغيراتها .

٢ ـ تركز على الأدوات TOOLS ولم تركز على مراحل الإدارة الاستراتيجية .

٣ ـ لم تأخذ فى الاعتبار الأفق الزمنى Time Horizon لأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

٤ ـ لم تناقش موضوع مستويات الاستراتيجية ومدى انخراط كل مستوى إدارى فى كل مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية .

٥/٢ مدرسة هوفر وزملاؤه .Hofer and his Colleagues

١/٥/٢ المفهوم والمكونات :

يعرف هؤلاء الكتاب الإدارة الاستراتيجية بأنها العملية التى من خلالها تقوم المنظمات بتصميم الاستراتيجيات والسياسات التى سيتم استخدامها من أجل تحقيق أهدافها فى بيئة متغيرة باستمرار . (٤٢) .

فالإدارة الاستراتيجية هى تطوير لميدان علمى يطلق عليه أحيانا سياسات الأعمال Business Policy وسياسات الأعمال والتخطيط Business Policy and Planning وا ستراتيجيات

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

الأعمال Business strategies وميدانها يدرس عملية (خطوات) الإدارة الاستراتيجية ووظائف الإدارة العليا .

فعملية الإدارة الاستراتيجية تتعلق بمراحل خمس هى : (١) تصميم الهدف (٢) تصميم الاستراتيجية (٣) تقييم الاستراتيجية (٤) تصميم الهيكل التنظيمى والنظم والعمليات . (٥) الرقابة الاستراتيجية .

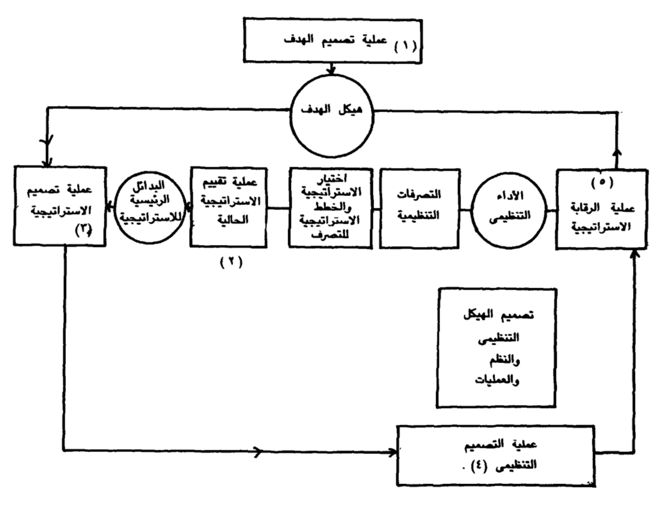
اما وظائف الإدارة العليا ومسئولياتها فهى تتعلق بالتنسيق بين أنشطة المجالات الوظيفية Functional والاشتراك فى القرارات التشغيلية الرئيسية والتفاوض مع الأطراف الخارجية والتحدث باسم المنظمة (٤٣) .

ويفرق هؤلاء الكتاب بين الاستراتيجية Strategy والخطة الاستراتيجية Strategic Plan والإدارة الاستراتيجية Strategic Management فالاستراتيجية هى المحور المشترك Common theme لانشطة المنظمة المختلفة والذى يصف ملامح المنظمة وطريقة ربط المنظمة بالبيئة الخارجية .

اما الخطة الاستراتيجية فهى مجموعة تصرفات تنظيمية منسقة Coordinated ومحددة الترتيب زمنيا Time sequenced مصممة من اجل تحقيق الأهداف التنظيمية من خلال تقوية أو تعديل الاستراتيجية الحالية .

اما الإدارة الاستراتيجية فهى انشطة إدارية توصل إلى تصميم Formulation وتقييم Evaluation وتنفيذ Implementation ورقابة Control الاستراتيجيات التنظيمية Organizational Strategies والخطط الاستراتيجية Strategic Plan والأهداف العامة Goals والتفصيلية Objectives المطلوب تحقيقها .(٤٤)

وفيما يلى رسم يوضح عملية الإدارة الاستراتيجية لدى هوفر وزملائه : (٤٥)



من الرسم السابق يتضح وجود خمسة انشطة رئيسية لعملية الإدارة الاستراتيجية هى :

١ ـ عملية تصميم الهدف (٢) تصميم الاستراتيجية (٣) تقييم الاستراتيجية (٤) تصميم النظم والعمليات والهيكل التنظيمى (٥)الرقابة الاستراتيجية . وذلك بالاضافة إلى عمليات إرجاع الأثر .

٢/٥/٢ ملاحظات على نموذج هوفر وزملاؤه للإدارة الاستراتيجية :

١ ـ تنحاز هذه المدرسة نحو التركيز على أن الإدارة الاستراتيجية هى نشاط خاص بالإدارة العليا . وقد اتضح فى مدرسة كاونبرج وكوول Cawenbergh and Cool ان كافة المستويات الإدارية (عليا ووسطى ومباشرة) تنخرط فى نشاط الإدارة الاستراتيجية . وتوصل المؤلفان إلى أن الإدارة الـوسطى Management Middle هى محور الإدارة الاستراتيجية لأنها العمود الفقرى للاتصالات بين الإدارة العليا والمباشرة .

٢ ـ تجاهلت هذه المدرسة البعد الزمنى فيما يتعلق بتبويب عملية الإدارة الاستراتيجية وأدواتها وفقا للأجل الطويل والمتوسط والقصير والفورى .

٣ ـ إنها لم تهتم صراحة بمجموعة المتغيرات البيئية Environmental Turbulence Variables كأحد المكونات الرئيسية للإدارة الاستراتيجية .

١/٣ الاطار الشامل للإدارة الاستراتيجية :

يستعرض هذا الجزء الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية من وجهة نظر كاتب هذا البحث اعتمادا على التحليلات السابقة ومنهج النظم . Systems Approach .

٣ /١ المفهوم :

الإدارة الاستراتيجية هى مجموعة من الأنشطة النظامية Systematic Activitiesالتى تشترك فيها كافة المستويات الإدارية من أجل تحقيق المواءمة (الموازنة والاتساق) Match بين متغيرات الاضطراب البيئى Environmental Turbulence Variables ومتغيرات القدرة التنظيمية Orga- naizational capability variables ومتغيرات السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior Variables والمتغيرات الثقافية Cultural Variables ، وذلك فى كل مرحلة من مراحل التصميم design والتنفيذ Implementation والرقابة Control وارجاع الأثر الماضى والمستقبل Feedback and Feedforward ووفقا لما يتناسب مع كل مستوى استراتيجى Strategic Level بما يضمن النجاح والاستمرار والبقاء لكل من المنظمة واجزائها فى كل من الأجل الطويل Long-term والمتوسط Medium-Term والقصير Short-Term والفورى Real-Time .

٢/٣ تحليل المكونات التى يتضمنها الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية :

١/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كمجموعة من الانشطة النظامية :

تتميز الإدارة الاستراتيجية بأنها نشاط يتكون من عمليات مدخلات Inputs وتشغيل Processingومخرجات Outputs وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل Feedback and Feedfor- ward فالنظام systemهو مجموعة من العناصر المرتبطة معا من أجل تحقيق هدف معين . وأى نظام يتكون من نظم فرعية Subsystems وهو ايضا نظاما فرعيا لنظام اكبر . وأنشطة الإدارة الاستراتيجية تعتمد على اعتبار المنظمة نظاما مفتوحا an open system على البيئة الخارجية تؤثر فيها وتتأثر بها . وهذا يعنى تطبيق منهج النظم Systems Approach على منظمات الاعمال . والمحصلة النهائية لأنشطة المنظمات تعتبر دالة فى مجموع النتائج النهائية لأنظمتها الفرعية وعلاقتها مع بعضها البعض وعلاقة كل نظام فرعى بالنظم الكلية المحيطة بمستوياتها المختلفة .

وهذا يتطلب من المنظمة مراعاة تصميم وتنفيذ سلوكيات معينة على مستويين ، المستوى الأول يتعلق بالبيئة الداخلية Internal environment والثانى يتعلق بالبيئة الخارجية External environment . الأول هو السلوك التشغيلى Operating behavior والثانى هو السلوك الاستراتيجى Strategic behavior فالسلوك التشغيلى Operating Be- havior يتعلق بعملية تحويل الموارد الداخلية فى المنظمة والأنشطة التشغيلية المتعلقة بالكفاية الإنتاجية ويركز على البيئة الداخلية للمنظمة . ويؤثر على تنفيذ الاستراتيجية ويتعلق بالعمليات اليومية والتكتيكية الداخلية day to day operation والسلوك الثانى هو السلوك الاستراتيجى Strategic Behovior ويتعلق بربط المنظمة بالبيئة الخارجية وتفاعلها معها . وهذا يعنى أن السلوك الاستراتيجى يتضمن انشطة ترويجية وابتكارية Entrepreneurial بطبيعتها تتعلق بتصميم وتنفيذ الروابط والعلاقات مع البيئة الخارجية (٤٦ .

وبالطبع هناك تداخل بين كلا السلوكين ، فالسلوك الاستراتيجى يكون مصحوبا عادة بتغيير التصور الداخلى والمتغيرات التنظيمية بالإضافة إلى الروابط مع البيئة الخارجية .

وهكذا توجد سلوكيات تشغيلية واستراتيجية على مستوى كل من المنظمة وأجزائها .

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

٢/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كنشاط لكافة المستويات الإدارية .

تشترك المستويات الإدارية العليا Top Management والوسطى Middle Management والمباشرة أو الإشرافية Front – line Management فى جميع مراحل وأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

فالإدارة العليا فى مرحلة التصميم تعطى توجيهات عامة General Orientations بناء على مفاهيم وفروض Based on concepts معينة . ثم تقوم باعتماد مقترحات محددة-approv-al of specific proposals فى شكل استراتيجية Strategy ثم تصمم استراتيجية تنظيمية Organizational Strategy تحدد فيها هيكل السلطات والمسئوليات ومدى التدخل فى انشطة التنفيذ Degree of Intervention وتقوم بالرقابة على عمليات التنفيذبصفة شمولية تأخذ فى الاعتبار الظروف الماضية والمستجدة Feedback and feedforward والإدارة الوسطى Middle Management فى مرحلة التصميم تقوم بمواجهة Confronation بعضها البعض ، وقد تصل إلى اتفاق agreement أو عدم اتفاق disagreement مع الأطراف المعنية ، وفى حالة عدم الاتفاق إما أن تلجأ للإدارة العليا لحسم الموقف أو اتباع أسلوب المواءمة وانصاف الحلول Compromise كما تنخرط الإدارة الوسطى أيضاً فى عمليات التنفيذ Implementation والرقابة وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل ، والإدارة الإشرافية تشترك أيضاً فى مرحلة التصميم من خلال تقديم مقترحات محددة Specific proposals بناء على حقائق Based on facts ثم تتدرب على تنفيذ الاستراتيجية ، وأثناء التنفيذ تقوم بالإجابة على بعض الأسئلة والاستفسارات requests and queries التى تقع فى حدود مسئولياتها(٤٧) .

هذا وقد تنبع المشروعات أو البرامج الفنية أو الاقتصادية من الإدارة المباشرة نظراً لخبرتها العالية بالواقع العملى والتنفيذى . بينما تركز الإدارة العليا على وضع مبادىء عامة ترشد الإدارة المباشرة ، وتقوم الإدارة الوسطى بتحقيق التكامل والاتصالات الفعالة بين الإدارة العليا والمباشرة .

وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية نشاط لكل المستويات الإدارية يشترك فيه كل مستوى بطريقته الخاصة فى حدود مسئولياته وفى حدودالرشد الخاص به Local Rationality ورغم صعوبة تحديد من له الدور الرئيسى فى كل مرحلة من مراحل التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر إلا أن هناك بعض الملاحظات على ذلك :

١ – إن اختلاف الظروف والمستويات يؤدى إلى عدم تناسق (وعدم اتساق) مشروعات المستويات المختلفة نظراً لأن كل مستوى إدارى أو قسم لديه رشدخاص به Local Retionality وهذا يعنى أن هناك عدم تماسك وعدم اتساق سيظلان موجودين فى مجال الإدارة الاستراتيجية (٤٨) .

٢ – نظرا لموقع الإدارة الوسطى بين الإدارة العليا والمباشرة ، فإن الإدارة الوسطى وليس الإدارة العليا هى التى تحتل الموقع المركزى فى عملية تصميم الاستراتيجية(٤٩) .

٣ – إن الإدارة العليا تقع عليها مسئولية تأمين بقاء المنظمة واستمرارها فى البيئة المضطربة ، وبالتالى عليها الدور الكبير فى تحفيز وترشيد السلوك الاستراتيجى المناسب وإدارة الثقافة التنظيمية بطريقة تؤدى إلى شيوع الدرجة المناسبة من الحكمة ، وكذلك التأثير فى السلوك الاستراتيجى من خلال التأثير فى وجهات النظر والعادات والتقاليد والمناخ(٥٠) .

كذلك على الإدارة تحفيز السلوك الاستراتيجى المناسب من خلال تصميم الشعارات والرموز ونظم الحوافز والمناخ التنظيمى بحيث تكون المحصلة هى توجيه الطاقة الفردية نحو تحقيق الأهداف والتنفيذية والتماسك Coherence بين أعضاء وأجزاء المنظمة أثناء مراحل التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر ، ويتأتى ذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة وإيجاد مجموعة من الرموز والشعارات التى تشجع تطوير المهارات المطلوبة وتوفير الرضا الشخصى وتقديم المساعدات المعنوية والمادية وتوزيع الموارد التنظيمية بكفاءة وتصميم الهدف بوضوح والتعزيز وإعطاء السلطات والصلاحيات لإصدار القرارات(٥١) .

٤ – إن الإدارة المباشرة أو الإشرافية لها أيضاً دورها الكبير فى كافة مراحل الإدارة الاستراتيجية لأنها تعيش الواقع التفصيلى للأنشطة وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية نشاط تنغرس فيه كافة المستويات الإدارية كل حسب مسئوليته وطاقته وأهدافه .

٣/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كنشاط يهدف إلى الموازنة (والمواءمة والاتساق) بين اربع مجموعات من المتغيرات من خلال ادوات معينة ، وذلك من اجل تحقيق البقاء والاستمرار والنجاح لكل من المنظمة واجزائها :

إن الهدف النهائى للإدارة الاستراتيجية هو تحقيق البقاء Survival والاستمرار Continuity والنجاح لكل من المنظمة

Organization واجزائها فى البيئة ، وهذا يقتضى استخدام بعض الأساليب Techniques والنظم Systems من أجل الموائمة بين أربعة أنواع من المتغيرات هى متغيرات الاضطراب البيئى Environmental Turbulence والقدرة التنظيمية Organizational capability والسلوك الاستراتيجى Strategic Behavior والمتغيرات الثقافية Cultural Variables .

فمتغيرات الاضطراب البيئى تتكون من عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وثقافية لها مستويات محلية وقومية ودولية .

ومتغيرات القدرة التنظيمية تتكون من عوامل تكنولوجية فنية ومالية وبشرية وقدرات نظم المعلومات ونظم التحفيز وإمكانات المجالات الوظيفية والقدرات الإدارية وغيرها من الموارد والإمكانات .

اما متغيرات السلوك الاستراتيجى فتتعلق بالغرض Purpose والمهمة Mission والهدف Objective والاستراتيجية Strategy والسياسة Policy والمزيج الاستراتيجى Strategic Portfolio .

اما المتغيرات الثقافية فتتعلق بالثقافة العامة للمنظمة Corporate Culture والثقافات الفرعية Subcultures لأجزاء المنظمة ، وكذلك ثقافات المجالات الوظيفية .

والهدف الأساسى للإدارة الاستراتيجية هو المواءمة (الموازنة والاتساق) Match بين هذه المجموعات الأربع من المتغيرات ، ويعتمد ذلك على الفرض الرئيسى للإدارة الاستراتيجية الذى قدمه إيجور أنسوف Igor Ansoff كما يلى :

« The Basic hypothesis is that an organization will be successful if environment, responses, culture and capability match each other »[52] .

وعملية الموازنة (الموائمة والاتساق) Match بين هذه المجموعات الأربع من العوامل تتم من خلال أساليب ونظم يجب اختيارها بما يتناسب مع الظروف والتكلفة والعائد منها والأفق الزمنى المستهدف ، وكذلك المرحلة المطلوب فيها .

وبالطبع فإن الأساليب والنظم التى يمكن استخدامها فى مجال الإدارة الاستراتيجية كثيرة ومتنوعة ويمكن تبويبها بطرق مختلفة ، ويعرض الجدول التالى أساليب ونظم الإدارة الاستراتيجية مبوبة وفقا للمجموعات الأربع من المتغيرات .

ويلاحظ على الجدول ما يلى :

١ ـ أنه رغم التبويب وفقا للمتغيرات إلا أن هذه الأساليب والنظم متداخلة ، فمثلاً يمكن استخدام أساليب التحليل البيئى فى انشطة التخطيط الاستراتيجى وإدارة الأزمات .

جدول أساليب ونظم الإدارة الاستراتيجية وفقا للمتغيرات الأربعة

نظم وأساليب تتعلق أساسا بالتحليل البيئى	نظم وأساليب تتعلق أساسا بالقدرة التنظيمية	نظم وأساليب تتعلق أساسا بالسلوك الاستراتيجى	نظم وأساليب تتعلق أساسا بالمتغيرات الثقافية
١ ـ تحليل الفرص والتهديدات ٢ ـ تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات ٣ ـ تحليل الأثر ٤ ـ رسم السيناريوهات ٥ ـ دلفاى ٦ ـ قدح زناد الفكر ٧ ـ تحليلات كمية مثل أساليب الاقتصاد القياسى ٨ ـ التحليل الاستدلالى ٩ ـ التحليل الاستقرائى	١ ـ نظم المعلومات ٢ ـ نظم الوظائف الإدارية : نظم رقابية ، نظم التخطيط ، نظم التنظيم ، نظم التحفيز ، نظم الاتصالات .. الخ ٣ ـ نظم المجالات الوظيفية مثل : نظم الإنتاج ، البيع ، والشراء .. الخ ٤ ـ نظم إدارة الموارد البشرية	١ ـ نظم التخطيط الاستراتيجى ٢ ـ إدارة الأزمات ٣ ـ إدارة الأحداث ٤ ـ إدارة الابتكار ٥ ـ أساليب المزيج الاستراتيجى ٦ ـ نظم إدارة الصراع ٧ ـ الاستراتيجيات بأنواعها والسياسات والأهداف	نظم إدارة الثقافات الفرعية والعامة وثقافات المجالات الوظيفية

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

٢ - إن هذه النظم والأساليب ببساطة توضح المكونات الفنية للإدارة الاستراتيجية .

ويمكن تلخيص المتغيرات السابقة فى الجدول التالى الذى يوضح مجموعات متغيرات الإدارة الاستراتيجية :

(أ) متغيرات الاضطراب البيئى : سياسية ، اقتصادية ، اجتماعية ، تكنولوجية ، ثقافية .

(ب) متغيرات القدرة التنظيمية : تكنولوجية ، مالية ، بشرية ، قدرات نظم المعلومات ، نظم التحفيز ، مجالات وظيفية .

(جـ) متغيرات السلوك الاستراتيجى : الغرض ، المهمة ، الهدف ، الاستراتيجية ، المزيج الاستراتيجى .

(د) المتغيرات الثقافية : ثقافة قومية ، ثقافة المنظمة ، الثقافات الفرعية للمنظمة ، ثقافات المجالات الوظيفية .

٤/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كنشاط يمر بعدة مراحل مستمرة هى التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر :

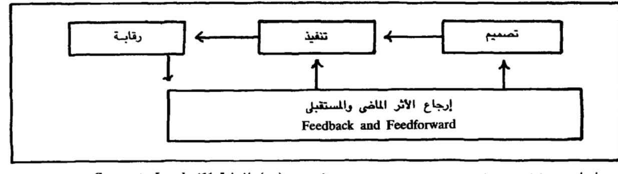
بصفة عامة تمر الإدارة الاستراتيجية بعدة مراحل هى التصميم Design والتنفيذ Implementation والرقابة Control وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل Feedback and Feedforward .

ففى مرحلة التصميم يتم الإعداد المسبق للسلوك ، ويمكن أن يتم ذلك من خلال انشطة التخطيط الاستراتيجى وتصميم الاستراتيجية ورسم السيناريوهات وإدارة الأحداث Issues Management وإدارة الأزمات Crises Management .

وفى مرحلة التنفيذ Implementation يتم تنفيذ ما تم تصميمه مسبقا فى ضوء مراعاة عدة أسس منها المنطق Logic والتصرف السليم Action والحساسية تجاه الظروف Contingency والرشد الممكن Bounded Rationality والحد الأدنى من التدخل Minimum Intervention ، والربط بين حجم المشكلة الاستراتيجية والأفق الزمنى للتنفيذ ، وكذلك إدارة عملية التغيير بطريقة فعالة ؛

اما فى مرحلتى الرقابة وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل فيتم التأكد من المطابقة بين ما يتم تنفيذه ، وما تم تصميمه وإصلاح الانحرافات مع أخذ العوامل المستجدة فى الاعتبار فى الوقت المناسب ، وذلك من خلال عملية التصميم او التنفيذ او كليهما مع مراعاة الأفق الزمنى ومستوى الوحدة الاستراتيجية .

وفيما يلى شكل يوضح العملية المستمرة لمراحل الإدارة الاستراتيجية :



٥/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كنشاط يمارس وفقا لمستويات استراتيجية معينة للوحدات او اجزاء المنظمة او كلها :

يتضمن الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية وجود عدة مستويات هى :

(أ) مستوى الوحدة الاستراتيجية Strategic Business Unit (SBU) وهى أصغر وحدة يمكن تمييزها ولها مدير مسئول ولها نشاط يمكن تمييزه .

(ب) عدة وحدات استراتيجية للنشاط SBU'S .

(جـ) مجال وظيفى معين Functional Level مثل وظيفة الإنتاج أو البيع أو البحوث والتطوير .

(د) المنظمة ككل Corporate Level .

ويمكن التطرق إلى مستوى عدة منظمات أو قطاع معين أو حتى المستوى القومى أو الدولى .

وهذا النمط من التفكير يسمح بتطبيق مفاهيم الإدارة الاستراتيجية على كل مستوى مع مراعاة تعديلها بحيث تتناسب مع المستوى الاستراتيجى .

٦/٢/٣ الأفق الزمنى لأنشطة الإدارة الاستراتيجية :

إن نشاط الإدارة الاستراتيجية يمارس فى كل من الأجل الطويل Long - Term والمتوسط Medium - Term والقصير Short - Term والفورى Real Time فمثلاً هناك أهداف

واستراتيجيات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل وثالثة تظهر فى وقت الأزمات والمفاجآت تحتاج إلى معاملة فورية .
ويلاحظ أن الأجل الطويل ما هو إلا سلسلة من آجال متوسطة ، والأجل المتوسط سلسلة من آجال قصيرة والأجل القصير سلسلة من لحظات فورية Real Time تعيشها المنظمات ، وهذا يعنى ضرورة التكامل بين هذه الآجال والاتساق مع بعضها البعض فى كافة مراحل الإدارة الاستراتيجية(٥٢) .

وفيما يلى إطار مختصر لمكونات الإدارة الاستراتيجية كما يقترحها الكاتب :

الأبعاد / المتغيرات	المراحل			الأفق الزمنى				المستوى الاستراتيجى	
	تصميم	تنفيذ	الرقابة وإرجاع الأثر	طويل	متوسط	قصير	فورى	الوحدة الاستراتيجية	المنظمة عدة منظمات
١ ـ مجموعة متغيرات الاضطراب البيئى									
٢ ـ مجموعة متغيرات القدرة التنظيمية									
٣ ـ مجموعة متغيرات السلوك الاستراتيجى									
٤ ـ مجموعة المتغيرات الثقافية									

الفرض الأساسى : يتعلق بالمواءمة بين كافة هذه المتغيرات فى كافة المراحل وكافة الأوقات ووفقا للمستوى الاستراتيجى .

وهذا الإطار المختصر يوضح نشاط الإدارة الاستراتيجية والفرض الأساسى لها ، فهناك أربع مجموعات من المتغيرات يتم الموازنة بينها فى كافة المراحل وفى ضوء الأفق الزمنى المطلوب وعلى المستوى الاستراتيجى المحدد .
ويوضح الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية المبين فى الجدول التفصيلى التالى ص ١١٨ ـ ١١٩ المجموعات الأربع للمتغيرات الرئيسية فى الإدارة الاستراتيجية ومراحلها والمستويات الاستراتيجية المختلفة والأفق الزمنى لها والمستويات الإدارية المعنية بالإدارة الاستراتيجية بالإضافة إلى كيفية تحقيق الفرض الأساسى للإدارة الاستراتيجية .

خاتمة وتوصيات

يمكن الاستفادة من هذا البحث فى تحديد الإطار النظرى الشامل للإدارة الاستراتيجية بمكوناته الكلية والجزئية . فقد حدد هذا البحث العوامل الرئيسية التى يجب السيطرة عليها عند ممارسة الأنشطة الرئيسية للإدارة الاستراتيجية ، وبالتالى يمكن من تحديد الأساليب والنظم المناسبة للتعامل مع العوامل الرئيسية التى تؤثر على منظمات الأعمال .

ولكن من ناحية أخرى هناك عدة تحفظات على الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية الذى تم تقديمه ، فلم يتم تقديم شرح تفصيلى لكل تعبير ورد فى هذا الإطار . ويرجع ذلك إلى أن المراجع الأساسية فى الإدارة الاستراتيجية تعرض هذه المفاهيم بالتفصيل .

كذلك لم يتم تقديم شرح تفصيلى لأدوات ونظم الإدارة الاستراتيجية ولاحتى التفرقة بينها ، كما لم يتم الشرح التفصيلى لمكونات ومفهوم الموازنة والمواءمة بين المتغيرات الأربعة لارتباطه بموضوع أدوات ونظم الإدارة الاستراتيجية .

ويوصى الكاتب بضرورة بحث المجالات التطبيقية للإدارة الاستراتيجية ومعوقات تطبيق أدواتها الفنية . فيجب دراسة منطق Logic وذهنية Mentality المدير فى البيئة المصرية والعربية ومنهج تفكيره من أجل التعرف على مدى شمولية تفكيره وتصرفاته وتحديد المعوقات التى تواجهه فى عمله .

كما يجب دراسة تفاصيل عمليات التصميم والتنفيذ والرقابة على أنشطة الإدارة الاستراتيجية فى ضوء البعد الزمنى لهذه الأنشطة . ويجب ربط كل ذلك بمستويات الأنشطة الاستراتيجية . كذلك يوصى الكاتب ببحث نماذج إدارة الابتكار وأثر الثقافة عليها من أجل الاستفادة منها فى أنشطة الإدارة الاستراتيجية بما يعكس تجارب الدول والمنظمات فى هذا المجال .

ويأمل المؤلف أن يستكمل ذلك مستقبلا .

الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية

المجموعات الأربع للمتغيرات الرئيسية للإدارة الاستراتيجية		مراحل الإدارة الاستراتيجية			
مجموعة متغيرات اضطراب البيئى		تصميم	تنفيذ	رقابة	ارجاع الأثر
نوع المتغيرات	مستوى المتغيرات محلية قومية دولية				
سياسية					
اقتصادية					
اجتماعية					
تكنولوجية					
ثقافية					

مجموعة متغيرات السلوك الاستراتيجى

الغرض والمهمة
الأهداف
الاستراتيجية
المزيج الاستراتيجى

مجموعة متغيرات القدرة التنظيمية

- قدرات تكنولوجية وفنية
- قدرات مالية
- قدرات مادية
- قدرات بشرية
- نظم المعلومات
- قدرات المجالات الوظيفية

مجموعة المتغيرات الثقافية

- الثقافة العامة للمنظمة
- الثقافات الفرعية
- ثقافات المجالات الوظيفية
- الثقافة القومية

الموازنة (المواءمة) من خلال أدوات الإدارة الاستراتيجية بين المجموعات الأربع للمتغيرات خلال مراحل الإدارة الاستراتيجية .

المستويات الاستراتيجية						الافق الزمنى للإدارة الاستراتيجية				المستويات الإدارية المعنية بالإدارة الاستراتيجية		
الوحدة الاستراتيجية للنشاط	عدة وحدات استراتيجية للنشاط	مستوى مجال وظيفى معين	مستوى المنظمة ككل	مستوى القطاع	المستوى القومى	الأجل الطويل	الأجل المتوسط	الأجل القصير	الأجل الفورى	إدارة عليا	إدارة وسطى	إدارة مباشرة
الموازنة (المواءمة والاتساق) بين المجموعات الأربع للمتغيرات على مستوى كل مستوى استراتيجى باستخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية التى تتناسب مع كل مستوى .						الموازنة (المواءمة والاتساق) بين المجموعات الأربع للمتغيرات وفقاً للأفق الزمنى من خلال استخدام ادوات الإدارة الاستراتيجية التى تتناسب مع الأفق الزمنى المحدد .				انغماس كافة المستويات الإدارية فى عمليات الموازنة والمواءمة كل بقدر سلطته ومسئوليته .		

ENDNOTES

(1) Igor Ansoff, **Implanting Strategic Management** (Englewood Cliffs, New Jersy : Prentic - Hall, 1984), P . 12 .

- Igor Ansoff, **Strategic Management** (London : The Macmillan Press Ltd, 1979), P . 61 .

(2) John Pearce and Richard Robinson, « Environmental Forecasting » **Business,** Vol . 33, No . 3 (Jul-Sept., 1983), P . 3-12 .

(3) Ansoff, 1984, **Op.cit.,** P . 1-2 .

(4) Ibid ., P. 1-4 .

(5) Ibid ., P. 485 .

(6) Ansoff, 1979, **Op.Cit.,** P. 3 .

(7) Ansoff, 1984, **Op.cit., P. 485 .**

(8) Ibid ., P. 480 .
(9) Loc . Cit .
(10) Ibid ., P. 475 .
(11) Ibid ., P. 475 - 478 .
(12) Ibid ., P. 476 .
(13) Loc . Cit .
(14) Ibid ., P. 482 .
(15) Ibid ., P. 486 .
(16) Loc . Cit .
(17) Loc . Cit .
(18) Ansoff, 1979, Op.Cit., P. 4 .
(19) Ibid ., P. 1-15 .
(20) Ansoff, 1984, **Op.Cit., P. 32 .**

(21) Thompson and Strickland, Strategic Management Concepts and Cases (Texas : Business Publication Inc., 1984) , P.35.
(22) Loc. Cit..

(23) Ibid ., P. 35-36 .
(24) Loc . Cit .
(25) Ibid ., P. 37 .

(26) Ibid ., P. 36-38 .
(27) Andre Cawenbergh and Carel Cool, « Strategic Management in a New Framework », **Strategic Management Journal,** Vol. 3. (1982), P .245-264 .

(28) Ibid ., P. 246 .
(29) Ibid ., P. 240
(30) Ibid ., P. 246 .
(31) Ibid ., P. 252 .
(32) Ibid ., P. 252-253 .
(33) Ibid ., P. 251 .
(34) Ibid ., P. 253 :
(35) Noel, Tichy, « Managing Change Strategically : The Technical, Political and Cultural Keys », **Organizational Dynamics** (Autumu 1982), P. 64 .
(36) Loc . Cit .
(37) Ibid ., P. 62-63 .
(38) Ibid ., P. 63 .
(39) Ibid ., P. 67 .
(40) Ibid ., P. 64 .
(41) Loc . Cit .
(42) Charles Hofer, Edwin Murray, and Robert Ran, **Strategic Management : a case Book in Business Policy and planning** (West Publishing Company, 1980), P. 1 .

(43) Ibid ., P. 2 .
(44) Ibid ., P. 2-3 .
(45) Ibid ., P. 8 .
(64) Ansoff, 1979, and 1984 **Op.Cit .**

(47) Cawenbergh and Cool, Op. Cit., 251.
(48) Ibid., P. 252.
(49) Loc. Cit.
(50) Ibid., P. 254 - 255.
(51) Ibid., P. 255 - 257.
(52) Ansoff, 1979, Op. Cit, P.3.
(53) Douglas Austin, and Thomas Scampini, « Aguide to Short Term Strategic Planning », Banker Maganzine, Vol. 166, No. 6, (Nov. Dec. 1983).

Cited References

Robert Pitt . **Strategic Management : a Case Book in Business Policy and Planning** . West Publishing Company, 1980 .

- Pearce, John and Robinson, Richard . « Environmental Forecasting : Key to Strategic Management », **Business.** Vol. 33, No.3, Jul-Sept., 1983 : 3-12 .

- Thompson and Strickland . **Strategic Management Concepts and Cases** . Texas : Business Publication Inc., 1984 ,

- Tichy, Noel . « Managing Change Strategically : The Techinical, Political and Cultural Keys », **Organizational Dynamics,** Autumn 1982 : 59-80 .

- Ansoff, Igor . **Implanting Strategic Management.** Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice - Hall, 1984 .

- --------. Strategic Management . London : The Macmillan Press ltd., 1979 .

- Austin, Douglas and Scampini, Thomas . « AGuide to Short-Term Strategic Planning », **Banker Magazine,** Vol . 166, No. 6, Nov-Dec. 1983 : 62-68 .

- Cawenbergh, Andre and Cool, Karel . « Strategic Management in a New Framework », **Strategic Management Journal,** Vol.3, 1982 : 245-264 .

- Hofer, Charles ; Murray, Edwin, and Ran,





مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

دراسة تحليلية لحالة مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى

إعداد
دكتور سمير محمد عبدالعزيز
اكاديمية السادات للعلوم الإدارية

قدمت الولايات المتحدة الأمريكية حوالى ١٢ بليون دولار للحكومة المصرية خلال الفترة ١٩٧٤ - ١٩٨٦ ومازالت تقدم حوالى البليون دولار سنويا خصصت لمشروعات معينة فى المجالات الرئيسية التالية :

اولا : البنية الاساسية :

١ - مياه الشرب والصرف الصحى .
٢ - الطاقـــة .
٣ - المحليات .
٤ - مجالات أخرى .

ثانيا : الإنتاجية :

١ - الزراعـــة .
٢ - الصناعـــة .
٣ - العلم والتكنولوجيا .

ثالثا : الموارد البشرية .

١ - السكان (تنظيم الأسرة) .
٢ - الصحة والتغذية .
٣ - التعليم والتدريب .

رابعا : التنمية (تخطيط المشروعات) .

ولقد تجاوزت المشروعات المنبثقة من هذه المجالات ١١٠ مشروعا حتى عام ١٩٨٦ .

وهذه المشروعات تقوم بتمويلها فى مصر الحكومة الأمريكية ممثلة فى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . وفى هذا الإطار تقوم اكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا بالتعاون مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بتنفيذ مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى Science & Technology Cooperation « S T C » ورقمه ١ - ٠١٤٠ - ٢٦٣ يستهدف توجيه الطاقات العلمية والتكنولوجية للتفاعل الحقيقى مع القطاعات المستفيدة من التطور التكنولوجى والمتمثلة فى قطاعات الإنتاج والخدمات للاستفادة من الخبرات القومية فى الارتقاء بمستوى الإنتاجية وتحسين نوعية المنتج(١) ومشروع (S T C) هو مجال رئيسى

من ثلاثة مجالات يتفرع لها مشروع أكبر هو مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية ورقمه (١٤٠-٢٦٣)[٢] .

مشكلة الدراسة :

يدار مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى (S T C) من خلال سكرتارية هى القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع أنشطته . ويمثل العاملون المصريون النسبة الأكبر فى ذلك القطاع ، شأنه فى ذلك شأن باقى المشروعات التى يتم تنفيذها فى مصر والتى تساهم فيها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

ولقد خاطبت أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجى مصلحة الضرائب تطلب موافاتها بالموافقة على إعفاء المرتبات والأجور والمكافآت التى يتقاضاها العاملون المصريون بسكرتارية المشروع من الخضوع لضريبة المرتبات وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . غير أن رد مصلحة الضرائب جاء معاكسا ورافضا لمطلب أكاديمية البحث العلمى . إزاء ذلك اتجهت الأكاديمية نحو مجلس الدولة تطلب تدعيم موقفها لقناعتها بعدم خضوع هذه المرتبات للضريبة المذكورة . ولكن مجلس الدولة اتجه إلى تأييد رأى مصلحة الضرائب ومازالت المشكلة موضع النقاش المتبادل بين هذه الأطراف الذى يتمسك كل واحد منها برأيه .

هدف الدراسة :

لما كانت مشكلة خضوع أو عدم خضوع دخول العاملين المصريين بسكرتارية مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى (S T C) للضريبة على المرتبات ومازالت موضع جدال ونقاش متبادل بين الأطراف المذكورة ولم يتم حسم الخلاف بعد ، فإن هدف هذه الدراسة يتمثل فى مناقشة آراء الأطراف المختلفة على ضوء تحليل شروط الخضوع للضريبة على المرتبات وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بغية التوصل إلى المعاملة الضريبية الواجب اتباعها على هؤلاء العاملين بهذا المشروع (S T C) وغيره من المشروعات المماثلة والتى يتجاوز عددها ١١٠ مشروعا تقوم بتمويلها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية[٣] وبهذا يمكن أن يساهم هذا البحث بما سيصل إليه من نتائج فى إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع مثل هذه المشروعات الدولية القائمة وغيرها من التى قد يأتى بها المستقبل .

منهج الدراسة :

يشير البعض[٤] إلى أن عبارة منهج البحث تنصرف إلى أمرين . المنهج METHOD RESEARCH ويعنى الأمر الأول مجموعة الإجراءات الذهنية التى يتمثلها الباحث مقدما لعملية المعرفة التى سيقبل عليها بغرض التوصل إلى حقيقة مادة البحث . ويعنى الأمر الثانى وضع الإجراءات الذهنية السابقة موضع العمل الحسى بالاتجاه نحو المادة المبحوثة المستهدفة . وفى هذا التمييز إشارة إلى اختلاف فى الطبيعة بين الإجراءات المنهجية البحتة وبين إجراءات البحث .

وفى ضوء هذا يعتمد منهج البحث على ما يلى :

١ - وصف وتحليل مظاهر مشكلة مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروع (S T C) لضريبة المرتبات بين أطرافها وهى أكاديمية البحث العلمى ومصلحة الضرائب ومجلس الدولة وتفسير العلاقات السببية القائمة بينهم .

٢ - التحليل المنطقى لشروط الإخضاع الضريبى الذى يعتقد الباحث أنها تصلح كمعايير للحكم على مدى إخضاع هذه المرتبات للضريبة على المرتبات ، وبالتالى تقييم مواقف الأطراف المختلفة من هذه المشكلة .

٣ - إن أسلوب دراسة الحالة سيصير الأسلوب الذى يتبع فى هذه الدراسة ، ويوصف هذا الأسلوب بأنه تقرير لاتخاذ قرار أو سلسلة قرارات عن موضوع هام يتعلق بالبرنامج أو السياسة يصف لنا كيف اتخذ أصحاب الشأن من الإداريين والسياسيين والمواطنين من أصحاب المصالح المتعددة وغيرهم قرارهم فى المشكلة ؟ وكيف أنهم تفهموها ؟ وما هى وجهات النظر الأخرى التى ناقشوها ؟ وما الذى جعلهم يصلون إلى ما اتخذوا من قرار؟ وكيف نفذوا هذا القرار ؟ وماذا كانت نتائج اختيارهم سلوك طريق معين ؟ إنه باتباع هذا الأسلوب سيتضح كيف تفهمت أكاديمية البحث العلمى موضوع مدى خضوع العاملين المصريين بـ (S T C) للضريبة على المرتبات ، وما الذى جعلها تصل إلى قناعة عدم إخضاع هؤلاء لهذه الضريبة ؟ وبالمقابل ما هى وجهة نظر مصلحة الضرائب كجهة تنفيذية منوط بها تنفيذ القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وموقف قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة كجهة محايدة يؤخذ ويستطلع رأيه عند الاقتضاء ؟

إن ما سيتم فى هذه الدراسة وفى ظل هذه الأساسيات المنهجية يمثل فى الواقع إعادة عرض ما حدث بين أطراف المشكلة وكيفية تحديد المواقف واتخاذ القرارات .

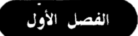
خطة الدراسة :

وعلى ضوء ما تقدم تقوم خطة الدراسة على أساس عرض محتوى الحالة فى فصل أول ، يلى ذلك وصف مشروع (S T



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

C) وأساسياته وما يتضمنه ذلك من حقائق وبيانات فى فصل ثان ، ويتناول الفصل الثالث دراسة تحليلية لمدى خضوع مرتبات العاملين بمشروع (S T C) لضريبة المرتبات .



محتوى الحالة

صدر القرار الجمهورى رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن الموافقة على اتفاقية منحة بمبلغ ثلاثة ملايين دولار بين ج . م . ع والولايات المتحدة الأمريكية ممثلة فى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية كتمويل للمرحلة الأولى من مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية ، كما صدر القرار الجمهورى رقم ٢٠١ لسنة ١٩٨٨ بشأن الموافقة على التعديل الأول لمشروع الاتفاقية رقم (٢٦٣/٠١٤٠/١) بهدف توجيه برامج العلم والتكنولوجيا لحل مشاكل التنمية وقد تضمن هذا التعديل أن تقدم الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مبلغ ٨,٠٤٠ مليون دولار منها ٤ ملايين دولار نقد أجنبى والباقى بالعملة المحلية من إجمالى تمويل ٣٦ مليون دولار للسنوات (١٩٨٧ ـ ١٩٩١) .

وفى يناير ١٩٨٩ أرسلت أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجى خطابا إلى مصلحة الضرائب ـ الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية ـ الإدارة العامة للاتفاقيات الدولية ـ تطلب فيه موافاة الأكاديمية بالموافقة على إعفاء المرتبات والأجور والمكافآت التى يتقاضاها العاملون بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى والمنصرفة من الحساب الخاص الممول من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية من الخضوع للضريبة على كسب العمل والتمغات بالنسبة للمشتريات وأداء الأعمال استنادا إلى :

١ ـ وفقا لبنود الاتفاقية وشروطها ولكى يتسنى سحب التمويل اللازم من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية لمواجهة تنفيذ الاتفاقية تلتزم الأكاديمية بفتح حساب خاص منفصل بدون فوائد باسم مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى اتفاقية رقم (٢٦٣/٠١٤٠/١) ببنك مصر فرع الدواويين بالعملة المحلية لإيداع التمويل به . على أن يتم الدفع مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية فى هذا الحساب الخاص بالمشروع والذى يمسك له حسابات مستقلة توضح على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية . والفائض منه فى اية لحظة هو ملك للوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . ويتعين الاحتفاظ كاملا بالمستندات الخاصة بهذه الحسابات فى نظام مستقل يؤكد عدم اختلاطه بأية أموال عامة مصرية ، ويكون الصرف فى حدود هذه المبالغ الواردة فى اتفاقية هذه المنحة .

٢ ـ حالات المثل فى ضوء المادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ مثل برنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة ، ومشروع استرشادى لسجل الضعف البصرى بجامعة الإسكندرية . وأن المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هى المناظرة للمادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

غير أن رد مصلحة الضرائب جاء معاكسا ورافضا لطلب أكاديمية البحث العلمى(٥) ، وافاد بخضوع مرتبات العاملين المصريين بالمشروع لضريبة المرتبات والأجور وفقا لصريح نص البند رقم (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ٨١/١٥٧ ، واستنادا إلى أن المادة رقم (٢٩) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والمستبقاة فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أنه لا يجوز بعد صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ النص على اية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين فى المشروعات التى يتم إنشاؤها مستقبلا فى ج . م . ع بمقتضى اتفاقيات دولية ، أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها .

وقد اعترضت أكاديمية البحث العلمى على رد مصلحة الضرائب بأن مرتبات هؤلاء العاملين تصرف لهم من المبالغ الواردة من خزينة الحكومة الأمريكية والمودعة فى حساب خاص مستقل ببنك مصر وغير مختلطة بأية اعتمادات من موازنة الحكومة المصرية . إلا أن رد مصلحة الضرائب جاء مؤكداً لرأيهم السابق واستناداً إلى :(٦)

١ ـ إنه طبقا لفتوى مجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٦/٣/٤ (ملف ٦٧٥/١/٤) بشأن مشروع الخريطة الصحية ، فلقد رأت أن المرتبات والمكافآت التى تدفع بالعملة المحلية للعاملين المصريين بمشروع الخريطة الصحية لمصر ، إنما دفعت فى الحقيقة من الحكومة المصرية ، إذ انه بتقديم الحكومة الأمريكية المنحة لصالح هذا المشروع بمصر وقبول الحكومة المصرية المنحة ، يجعل أموال المنحة حقا خالصا للحكومة المصرية مما يترتب عليه خضوع مرتبات العاملين المصريين لضريبة المرتبات والأجور وفقا لصريح نص البند (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢ ـ وفقا لمفهوم المخالفة للبند رقم (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فإن ما يؤخذ من خزانة الحكومات الأجنبية مباشرة وغير ممثلة فى منحة دون أن يختلط

بأموال مصرية كالأموال المنصرفة مباشرة للعاملين المصريين من السفارات الأجنبية وماشابهها فلا تخضع للضريبة باعتبارها صادرة مباشرة من خزانة الحكومات الأجنبية .

٣ - إن الإعفاءات الواردة بقرار بقانون رقم ٤٥٨ لسنة ١٩٧٨ كما سبق تأكيده إنما يعفى من أموال المنحة فقط العاملين الأمريكيين دون سواهم . وإزاء هذه اتجهت أكاديمية البحث العلمى إلى مخاطبة إدارة الفتوى لرئاسة الجمهورية والمحافظات بمجلس الدولة طالبة عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع .

ولقد انتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة فى ١٩٩٠/٥/٢ إلى خضوع المرتبات والمكافآت وما فى حكمها التى تصرف للعاملين المصريين من أموال المنحة للضريبة المقررة على المرتبات والأجور وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١[٧] استنادا إلى فتواها السابقة الصادرة بجلسة ١٩٨٩/١٢/٣ التى انتهت للأسباب الواردة فيها إلى خضوع الأجور والمكافآت التى تصرف للعاملين بمشروع بحث الخريطة الصحية لمصر من أموال المنحة الأمريكية للضريبة المقررة على المرتبات وما فى حكمها . وتبينت أن المادة ٥٥ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أن تسرى الضريبة على :

١ - المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة التى تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة .. إلى أى شخص سواء كان مقيما فى مصر أو فى الخارج..

ومفاد ما تقدم أن الضريبة على الأجور والمرتبات المفروضة فى جمهورية مصر العربية تسرى على المرتبات وما فى حكمها من الأجور والمكافآت التى تؤديها الحكومة المصرية أو الجهات المحددة بالنص إلى أى شخص سواء كان مقيما فى مصر أو خارجها . فمناط سريان هذه الضريبة أن تكون الحكومة المصرية أو إحدى الجهات الأخرى المنصوص عليها هى التى قامت بأداء تلك المرتبات وما فى حكمها باعتبارها الملتزمة أصلاً بأدائها .

٢ - ومن حيث أنه يتبين من استعراض أحكام اتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية المبرمة بين جمهورية مصر العربية وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية والصادرة بالموافقة عليها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ وكذا التعديل الأول الوارد عليها والصادر بالموافقة عليه أيضا القرار رقم ٢٠١ لسنة ١٩٨٨ أن الطرفين قد اتفقا على تنفيذ المشروع المشار إليه بغرض مساعدة مجتمع العلم والتكنولوجيا المصرى فى حل مشاكل التنمية فى مصر والسيطرة عليها من خلال التكنولوجيا والبحث التطبيقى فى مجالات : الصحة والإنتاجية ، والعلم والتكنولوجيا ، وذلك كما هو موضح بنصوص الاتفاقية ووفقا للشروط والقيود الوارد بها والخطابات الملحقة بها والتى يتعهد بمقتضاها الممنوح بقبول المبلغ الذى تلتزم بأدائه له الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وفقا لنظام الدفع المحدد بالاتفاقية ، وأن يلتزم بتعليمات الوكالة المشار إليها التى توجب إيداع مبلغ المنحة فى حساب خاص منفصل بدون فوائد باسم المشروع ببنك مصر يتم الدفع فيه مباشرة من حساب الوكالة ، كما يلزم ايضا بأن يرد إليها أى مبالغ لم تصرف فى المشروع تبقى فى حوزته ، وأن يعيد إلى الولايات المتحدة الأمريكية ما يكون قد تم شراؤه من ادوات أو مواد أو معدات لحساب المشروع من أموال المنحة ما لم تستغن عنها الجهة الممولة .

ومن الواضح أن الاتفاقية قد أبرمت وفقا لشروط وقيود محددة ، وأن الحكومة المصرية قد قبلت هذه الاتفاقية بشروطها وتم التصديق عليها من قبل مجلس الشعب ، ومن ثم فإن المبلغ المقدم من الجهة الأمريكية الممولة يعتبر بمثابة المنحة المشروطة ويصبح فى حدود ما يتم صرفه منه حقا خالصا للحكومة المصرية يجرى صرفه فى نطاق الغرض المحدد له وفقا للشروط والقيود المحددة بالاتفاقية .

وترتيبا على ما تقدم وإذ تعتبر أموال المنحة المشار إليها ملكا للحكومة المصرية من وقت قبولها كما سلف البيان . وأن العاملين بمشروع العلم والتكنولوجيا المشار إليه إنما يؤدون أعمالهم بهذا المشروع لمصلحة أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ، ولا تربطهم أية علاقة تعاقدية بالجهة الممولة ، ومن ثم ما يتقاضونه من مرتبات وأجور ومكافآت يعتبر مدفوعا من الحكومة المصرية ويخضع بالتالى للضريبة على المرتبات وما فى حكمها . ولا يغير من ذلك أن من ملحق الشروط النمطية لمنحة المشروع قد نص فى البند ب - ٤ الخاص بالضرائب على إعفاء الاتفاقية والمنحة من أى ضريبة أو رسم مفروض طبقا للقوانين السارية فى إقليم الممنوح ، ذلك أن هذا الإعفاء إنما ينصرف إلى المنحة فى ذاتها بقصد عدم المساس بالأموال الممنوحة ضمانا لحصول الشعب المصرى على أقصى قدر من المعونة المقدمة .. وبديهى أنه ليس فى تحصيل الضريبة المقررة على الأجور والمرتبات من العاملين بالمشروع الممول من تلك المنحة اى مساس بها حيث أن عبء اداء تلك الضريبة إنما يقع دائما على عاتق الملتزمين بها .

وكرد فعل لهذا طلبت أكاديمية البحث العلمى من الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إعادة عرض الموضوع على الجمعية العمومية على أساس أن ما انتهت إليه



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

الجمعية العمومية فى جلستها السابقة المشار إليها لا تتفق مع حكم المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وأيضا مع قانون المنحة وشروطها . ولازال الأمر لم يحسم بعد بين إخضاع العاملين المصريين بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى للضريبة على المرتبات وبين عدم إخضاعهم لها .

الفصل الثانى

وصف المشروع « حقائق وبيانات »

يعرض هذا الفصل لبعض الحقائق والبيانات التى تم الحصول عليها عن مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى ، والتى تختص بمشكلة البحث . وسيتم عرض هذه الحقائق والبيانات على النحو التالى : (٨)

١ ـ التعريف بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى « S T C » وأهدافه .
٢ ـ البرامج الرئيسية لمشروع « S T C » .
٣ ـ الموارد المالية لمشروع « S T C » .
٤ ـ كيف يدار مشروع « S T C » .
٥ ـ بعض الشروط النمطية لمنحة المشروع
٦ ـ بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع .
٧ ـ إجراءات الدورة المالية لدفع مرتبات العاملين المصريين بالمشروع .
٨ ـ خلاصة ونتائج أولية .

أولاً : التعريف بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى « S T C » وأهدافه .

يقوم هذا المشروع بتمويل بحوث وتطوير تطبيقات هندسية يتحقق من خلالها : ـ

(أ) استخدام تكنولوجيات ملائمة للتغلب على مشاكل تواجه قطاعات الإنتاج والخدمات وتؤثر اقتصادياً واجتماعياً على التنمية .

(ب) توطيد التعاون بين القطاعات المنتجة والقطاعات المستخدمة للتكنولوجيا ، وذلك فى مراحل التعرف على المشكلة ، وتحديد أبعادها ، ووضع أسلوب تناول العمل فيها ، ودور كل قطاع فى ذلك .

(هـ) تقديم الخبرات والمساعدات للقطاعات المستخدمة والمنتجة للتكنولوجيا حتى يتم التحديد الدقيق للمشاكل الرئيسية ، ووضع وتنفيذ مشروعات بحوث التنمية والاختبارات الميدانية المطلوبة التى تتيح التطبيق الصحيح للتكنولوجيا ، وبما يحقق المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية .

ثانياً : البرامج الرئيسية لمشروع « S T C » :

تم تصميم مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى بحيث يتضمن ثلاثة برامج رئيسية هى :

١ ـ برنامج البحوث القومية :

وهو موجه لحل المشكلات القومية ذات الأولوية فى التنمية ، ويعطى البرنامج أهمية خاصة لنقل التكنولوجيا الملائمة .

٢ ـ برنامج البحوث المحلية .

وهو موجه لحل المشكلات ذات الصبغة المحلية أو الإقليمية ، والتى يتم تحديدها بالتعاون مع الجهات التنفيذية فى المحافظات ، ويكون التركيز على نقل التكنولوجيا من جانب وتنمية القدرات والموارد البحثية من جانب آخر . وتقوم الجامعات المحلية بدور ريادى فى التنفيذ وتدعم ـ عند الحاجة ـ بكفاءات من الجامعات المصرية الكبرى ومراكز البحوث القومية .

٣ ـ برنامج التكنولوجيا المتطورة :

ويتناول مجالين هامين ، وذلك لخدمة التقدم الزراعى والصناعى ، وهما تكنولوجيا الحاسب الآلى والتكنولوجيا الحيوية .

وعلى ضوء البيانات والمعلومات والدراسات التى تم تجميعها من الجهات المستفيدة قامت اللجنة التوجيهية لـ S T C بإقرار مجالات الأولوية الخاصة بكل من البرامج الثلاثة ، وتمت موافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية على هذه المجالات وهى :

(أ) البحوث القومية :

ـــ مواد البناء .
ـــ الصناعات التعدينية والكيماوية .
ـــ تحسين التربة .

(ب) البحوث المحلية :
ـ الصناعات الصغيرة .
ـ معالجة مياه الشرب والصرف الصحى .
ـ الأنظمة البيئية لاستخدام البحيرات .
(حـ) التكنولوچيا المتطورة :
١ ـ تكنولوچيا الحاسب الآلى ويتضمن :
ـ التحكم فى العمليات الإنتاجية .
ـ إدارة الإنتاج .
ـ التصميم .
٢ ـ التكنولوچيا الحيوية وتتضمن :
ـ تطوير الزراعة فى الأراضى نصف القاحلة .
ـ تكنولوچيا التخمر .
وتعتبر مجالات العمل السابقة بمثابة بداية .. يتم تحديدها فى إطار نظام الاتصال الفنى الذى تقوم به سكرتارية

ثالثاً : الموارد المالية لمشروع « S T C » :

أصبح من المتفق عليه أن يستغرق تنفيذ مشروع «STC» ثمانى سنوات ينتهى فى ٣٠ سبتمبر ١٩٩٥ ، وتقدر ميزانيته على النحو التالى

١ ـ منحة من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ضمن إطار تمويل مشروع العلم والتكنولوچيا من أجل التنمية ويبلغ تمويل السنوات (١٩٨٧ ـ ١٩٩١) نحو ٣٦ مليون دولار على النحو التالى :
ـ السنة المالية ١٩٨٧ .. ٨,٠٤ مليون
ـ السنة المالية ١٩٨٩ .. ١٢,٠ مليون
ـ السنة المالية ١٩٩٠ .. ٥,٩٦ مليون
ـ السنة المالية ١٩٩١ .. ١٠ ملايين .

٢ ـ مشاركة من الحكومة المصرية (نقدية وعينية) بما يعادل ١٤,٤ مليون جنيه بالعملة المحلية طوال حياة المشروع .

٣ ـ مشاركة من الصناعة (نقدية أو عينية) لتدعيم مشروعات البحث والتطوير الهندسى RD&E . ولصعوبة الحصول على هذا التمويل فإنه يقدر بما يعادل ٠,٣٧ مليون دولار ، أو ٠,٨ مليون جنيه مصرى فقط [٩] .

وعلى ذلك فإن المشاركة بالتمويل الوطنى تكون ما يعادل ٧ ملايين دولار ، أى ما قيمته ١٥,٢ مليون جنيه .

وفيما يلى بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع :

١ ـ فيما يتعلق بالحصة المالية للوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

(أ) تنفيذاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشرطها تم فتح حساب خاص منفصل ـ عن الموازنة العامة للدولة أو موازنات وحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاصة ـ وبدون فوائد باسم مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى ببنك مصر فرع الدواوين بالعملة المحلية على أن يتم تغذية هذا الحساب أو بعبارة أخرى يتم الدفع مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية إلى هذا الحساب الخاص بالمشروع ، والذى يمسك له حسابات مستقلة توضح على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية .

واستكمالاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، فإن فائض الحساب الخاص ـ فى أى لحظة ـ لا يختلط بأى أموال مصرية ولا يدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة تحت حوزة الحكومة المصرية .

هذا الحساب الخاص بالمشروع ورقمه (٢ / ٣٧٠١٣٢٦٥٠٠) ، هو الذى يصرف منه رأساً ومباشرة كل مرتبات العاملين المصريين بالمشروع ، والذى أصبح الآن برقم (٥/٠٨٦/٢٩٩٠١/٨) ببنك الاستثمار القومى وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية أخيراً .

(ب) إن ما يتبقى من أموال فى حساب المشروع بالبنك عند نهاية مدته يرد المبلغ المتبقى إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، كذلك فإن أى فوائد أو إيرادات تتحقق لصالح المبالغ الواردة فى هذا الحساب تسدد مباشرة إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، كما أن ما يشترى من أموال المنحة يظل بالمشروع حتى إتمامه ولا تنتقل ملكيته إلى أكاديمية البحث العلمى إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

(حـ) إن المشروع ـ وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها ـ محظور عليه شراء احتياجاته من بعض البلاد ، وأيضاً يمتنع عليه إجراء أى تعديل بين بنود ميزانيته إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

٢ ـ وفيما يتعلق بالحصة المالية للحكومة المصرية .

تقضى اتفاقية المشروع على إيداعها فى حساب خاص لديوان عام أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ببنك الاستثمار القومى ورقم حسابه (٥/٠٨١/٢٧٤٠٧١/١/حـ) . ويتم السحب منه خلال بندين فقط . وفيما يلى بيان بهذين البندين وعناصر كل منها على وجه التحديد .

(أ) مستلزمات مثال ذلك : إصلاح تكييف ـ صيانة آلة فاكس ـ صيانة ماكينة تصوير ـ مكالمات تليفونية ـ شراء ادوات كتابية وورق تصوير ـ اشتراك جرائد .

(ب) دراسات وابحاث . وهى فقط فى إطار حوافز للسادة العاملين بديوان عام الأكاديمية ووزارة البحث العلمى ، ولا يتقاضى من هذا البند إطلاقاً أى من العاملين بإدارة المشروع والمتعاقد معهم .

وفيما يلى ملخصاً لاعتمادات تكاليف الأنشطة حسب مصادر تمويلها :

البيــان	إجمالى منحة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بالألف دولار او ما يعادلها	مساهمة الحكومة المصرية بالألف جنيه مصرى		مشاركة الصناعة بالألف جنيه مضرى	إجمالى مساهمة الحكومة المصرية والصناعية بـالألف جنيه مصرى
		عينية	نقدية		
١ ـ برنامج البحوث القومية	١٠٢٠٠	٣٧٥٠	٥٠٠	٤٥٠	٤٧٠٠
٢ ـ برنامج البحوث المحلية	٨٢٥٠	٣٨٤٠	٢٩٠	٢٥٠	٤٣٨٠
٣ ـ برنامج التكنولوجيا المتطورة					
أ ـ التكنولوجيا الحيوية	٥٩٥٠	٢٤٠٠	٤٤٠	—	٢٨٤٠
ب ـ تكنولوجيا الحاسب الآلى	٤٥٥٠ ١٠٥٠٠	١٦٢٠	٣٢٠	١٠٠	٢٠٤٠
٤ ـ الخدمات الإدارية المصرية					
سكرتارية المشروع	٢٣٥٠	٢٠٠			٢٠٠
معدات وتسهيلات	١٥٠ ٢٥٠٠	٨٠	٩٠		١٧٠
٥ ـ خدمات المعلومات	٢٧٠٠	٥١٠	٣٦٠		٨٧٠
« الشبكة القومية للمعلومات »					
٦ ـ خدمات دعم فنى	١٨٥٠	—	—	—	—
	٣٦٠٠٠	١٢٤٠٠	٢٠٠٠	٨٠٠	١٥٢٠٠

المصـــدر :

Agency for International Development, Project Paper, Science and Technology Cooperation (263-0140-1),Washington, D.C.,20523,July 7,1987.

رابعاً : كيف يدار مشروع « S T C »

نصت اتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية وهى الاتفاقية الأساسية المكونة لمشروع «S T C» على ان يقوم بتنفيذ مكونات المشروع هيئات حكومية مختلفة ومراكز البحوث والجامعات المتخصصة فى المجالات البحثية للمشروع وهده تم تحديدها مؤقتا فى وصف كل مكون . وتكون المرحلة الأولى من المشروع هى تصميم للأنشطة التابعة لكل مكون وتمويل تكاليف بعض هذه الأنشطة الأساسية مثل شراء السلع والخدمات الفنية والبحوث والدعم المعقول للتدريب .

وسيبدأ تنفيذ كل مكون بعد الموافقة على تصميمه وتمويله وذلك عن طريق التعديل فى اتفاقية المنحة . وحددت اتفاقية المنحة

النظام الإدارى بتكوينه من لجنة إشراف على سياسة المشروع لضمان تحقيق أنشطة المشروع لأهداف مكوناته ، وتتبع اللجنة سكرتارية فنية تشارك فى مسئولية الأنشطة الفرعية المتعلقة بالتصميم والتنفيذ والإشراف واتخاذ قرارات التشغيل اليومية ، ويساعد هذه اللجنة استشاريون إذا اقتضى الأمر . وسيكون لكل مكون فى هذا المشروع جهة تنفيذية مسئولة عن الإدارة والتنسيق لكل الأنشطة التابعة لهذا المكون .

ولقد نصت الاتفاقية إلى أنه لما كان مكون « العلم والتكنولوجيا » بحوث فستقوم اكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا بالتنسيق بين الجامعات ومراكز البحوث التابعة للاكاديمية .

وتنفيذا لما تقدم أصبح مشروع «S T C» وحدة ذات طابع خاص تتبع اكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا تنظيميا ، أما الإشراف والرقابة والمتابعة الفنية والمالية فيتم ذلك بالمشاركة بين اكاديمية البحث العلمى والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

وتتمثل إدارة مشروع «S T C» فيما يلى :

١ ـ اللجنة التوجيهية . Steering Committee

ويرأس اللجنة وزير الدولة للبحث العلمى ويكون رئيس اكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا (A S R T) نائبا للرئيس وتقوم اللجنة (٢٠ عضوا) بوضع السياسات الخاصة بإدارة المشروع واعتماد العقود التى تتجاوز قيمتها ٢٥٠ الف دولار .

٢ ـ سكرتارية المشروع Project Secretariat

وهى القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع انشطته وأعماله ، ويرأس السكرتارية مدير تنفيذى مصرى يختار على أساس المنافسة وبموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . وللمدير التنفيذى كل السلطات والمسئوليات الخاصة بالإدارة الفنية والأنشطة الإدارية اليومية للمشروع .

وتكون سكرتارية مشروع «S T C» من الإدارات التالية :

١ ـ الاتصال الفنى Technical Liaison Office

تقوم هذه الإدارة بإنشاء قنوات اتصال بين الباحثين والمستفيدين النهائيين من البحوث المخطط إجراؤها . كما يقوم بنشر نتائج البحوث المتوصل إليها وتحديد المشكلات التى يتناولها المشروع بالدراسة فى المستقبل .

٢ ـ البحث والتطوير والتطبيقات الهندسية RD&E

تقوم هذه الإدارة بمتابعة إعداد وتقييم مشروعات البحوث ومنح العقود والمنح ومراقبة ومتابعة الإنجاز وإنشاء علاقات بين المؤسسات المصرية والسكرتارية .

٣ ـ تنمية وتدريب الكوادر Training and Staff Development

تهتم هذه الإدارة بتحديد متطلبات التدريب وإيجاد فرص تدريبية للقائمين بالبحث والتطوير والتطبيقات الهندسية والتنظيم والإعداد والإشراف على الندوات والمختبرات Workshops الدورية وغير الدورية فى مجالات مناقشة ومتابعة نتائج البحوث وايضا الكشف عن المجالات والمشاكل البحثية .

٤ ـ الشئون الإدارية Administrative

وتشمل الحسابات وخدمات التعاقد والميزانية وخدمات التوريد والمشتريات وخدمات المعلومات العلمية والفنية .

هذا ويلاحظ قيام مجموعة من الخبراء الأمريكيين بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لسكرتارية المشروع فى مجالات نظم المعلومات والاتصال الفنى وإدارة المنح التنافسية وتطوير الخدمات الإدارية وتنمية وتدريب الكوادر .

ومن الجدير بالذكر والتنويه أن سكرتارية مشروع «S T C» لاتتبع فيه قواعد التوظف الخاصة بالحكومة المصرية بالنسبة للعاملين به بدءا من المدير التنفيذى على النحو المشار إليه أو مديرى الإدارات السابقة أو باقى العاملين بسكرتارية المشروع ولا يسرى على هذا المشروع قانون العاملين بالحكومة المصرية . كما أن موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بالقاهرة شرط لسريان التعاقد وبعد موافقة رئيس أكاديمية البحث العلمى .

خامسا : بعض الشروط النمطية لمنحة المشروع

نعرض فيما يلى لبعض الشروط التى وردت باتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية والتى تعتبر أساسا فى كل من المشروعات الفرعية المكونة ومنها مشروع «S T C» :

١ ـ تنفيذ المشروع (بند ب ـ ٢)

سيقوم الممنوح بالآتى :

ا ـ تنفيذ المشروع أو العمل على تنفيذه بالدقة والكفاءة الواجبين ، طبقا للأساليب الفنية والمالية والإدارية السليمة طبقا للمستندات والخطط والمواصفات والعقود والجداول أو غيرها من الترتيبات ، وأى تعديلات فيها توافق عليها الوكالة طبقا لهذه الاتفاقية .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لضريبة المرتبات

ب ـ توفير الموردين ذوى المؤهلات والخبرة وتدريبهم حيثما يكون ذلك مناسبا لصيانة وتشغيل المشروع ، وإدارة المشروع بطريقة تؤكد تحقق النجاح المستمر لأغراض المشروع ، كما هو مطبق للنشاطات المستمرة .

٢ ـ استخدام السلع والخدمات (بند ب ـ ٣)

ا ـ سوف تخصص للمشروع حتى إتمامه أى موارد تمول من المنحة ما لم توافق الوكالة على خلاف ذلك كتابة ، وتستخدم بعد ذلك لتعزيز الأهداف المرجوة من تنفيذ المشروع .

ب ـ فيما عدا ما قد توافق عليه الوكالة لا تستخدم السلع والخدمات الممولة من المنحة لتطوير او مساعدة أى مشروع يتلقى معونة أجنبية أو نشاط مرتبط ، أو ممول عن طريق دولة غير واردة فى الدليل رقم ٩٣٥ من كتاب اللائحة الجغرافية الخاص بالوكالة حسب ما هو معمول به وقت الاستخدام .

٣ ـ الضرائب (بند ب ـ ٤)

ا ـ تعفى هذه الاتفاقية والمنحة من أى ضريبة او رسم مفروض طبقا للقوانين السارية فى إقليم الممنوح .

ب ـ إذا حدث أن (١) أى متعاقد شاملا أى هيئة استشارية وأى أفراد تابعين للتعاقد سيمولون من المنحة ، وأى ممتلكات او عمليات مرتبطة بهذه التعاقدات ، و (٢) أى عملية شراء للسلع تمول من المنحة لا تعفى من الضرائب النوعية أو التعريفات والرسوم وغيرها من الضرائب المفروضة فى ظل القوانين السارية فى إقليم المقترض ، فسيقوم المقترض كما هو وارد فى خطابات تنفيذ المشروع بسداد أو إعادة سداد نفس المبالغ التى دفعت من أموال بخلاف تلك المتاحة فى هذه المنحة .

سادسا : بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع

١ ـ تنفيذا لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشرطها تم فتح حساب خاص منفصل ـ عن الموازنة العامة للدولة أو موازنات وحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاصة ـ وبدون فوائد باسم مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى ببنك مصر فرع الدواوين بالعملة المحلية على ان يتم تغذية هذا الحساب او بعبارة أخرى يتم الدفع مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية إلى هذا الحساب الخاص بالمشروع والذى يمسك له حسابات مستقلة توضح على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية .

واستكمالا لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، فإن فائض الحساب الخاص ـ فى أى لحظة ـ لا يختلط بأى أموال مصرية ولا يدخل بصورة مباشرة او غير مباشرة تحت حوزة الحكومة المصرية .

هذا الحساب الخاص بالمشروع ورقمه (٢/ ٣٧٠١٣٢٦٥٠٠) هو الذى يصرف منه رأسا ومباشرة كل مرتبات العاملين المصريين بالمشروع ، والذى أصبح الآن برقم ٥/٠٨٦/٢٩٩٠١/٨ ببنك الاستثمار القومى وفقا لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية أخيراً .

٢ ـ إن ما يتبقى من أموال فى حساب المشروع بالبنك عند نهاية مدته يرد المبلغ المتبقى إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . كذلك فإن أى فوائد أو إيرادات تتحق لصالح المبالغ الواردة فى هذا الحساب تسدد مباشرة إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . كما أن ما يشترى من أموال المنحة يظل بالمشروع حتى إتمامه ولا تنتقل ملكيته إلى أكاديمية البحث العلمى إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية

٣ ـ إن المشروع ـ وفقا لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها ـ محظور عليه شراء احتياجاته من بعض البلاد وأيضا يمتنع عليه إجراء أى تعديل بين بنود ميزانيته إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

٤ ـ إن موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية عن المشروع بالقاهرة شرط لبدء صرف مرتبات المتعاقدين المصريين الجدد العاملين بالمشروع .

٥ ـ إن الإنفاق من حساب المشروع المذكور بالبنك والذى يكون مصدره الحكومة الأمريكية ممثلة فى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية خاضع لمراجعة حسابية من أفراد تابعين لهذه الوكالة ، واظهر التعامل المستمر معهم تبعيتهم للكونجرس الأمريكى .

سابعا : إجراءات الدورة المالية لدفع مرتبات العاملين المصريين بالمشروع .

تنفيذا لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها تتبع الإجراءات التالية شهريا عند صرف المرتبات للعاملين المصريين بالمشروع :

ا ـ طلب تغذية نقدية للحساب الخاص بالمشروع ـ المفتوح ببنك الاستثمار القومى حاليا وببنك مصر فرع الدواوين

سابقا ـ والذى يصرف منه المرتبات للعاملين المصريين بالمشروع . وهذا الطلب يحرر على نموذج خاص بالسفارة الأمريكية يقدم شهريا لمكتب الوكالة الامريكية للتنمية الدولية .

ب ـ تقوم السفارة الأمريكية بإصدار شيك بالمبلغ المطلوب خصما من حسابها فى : Commercial International Bank (Egypt) Cairo , Egypt لأمر مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى .

بنك الاستثمار القومى .

حساب رقم ٨ / ٢٩٩٠١ / ٠٨٦ / ٥ .

اكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا .

جـ ـ يتم إيداع هذا الشيك ببنك الاستثمار القومى بالحساب المذكور من قبل المشروع ، ويتم الصرف منه بعد التحصيل لمرتبات العاملين المصريين بالمشروع .

ثامنا : خلاصة ونتائج أولية :

وعلى ضوء ما تقدم من بيانات وحقائق خاصة بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى (S T C) ومايرتبط به من اتفاقيات وقواعد منظمة للعمل يمكن الخروج بالنتائج الأولية التالية :

١ ـ يعتبر (S T C) مشروعا علميا ذو طبيعة خاصة نشأ فى إطار اتفاقية دولية بين الحكومة المصرية ممثلة فى وزارة البحث العلمى المصرى والحكومة الأمريكية ممثلة فى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . وقامت اللجنة التوجيهية للمشروع (وهى أعلى مستوى إدارى لـ S T C) والتى يرأسها وزير البحث العلمى المصرى بإقرار مجالات الأولوية الخاصة بكل برامجه البحثية (القومية والمحلية والتكنولوجيا المتطورة) وتمت موافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية عليها .

٢ ـ وعن الكيفية التى يدار بها مشروع (S T C) ماليا ، فلقد بلغت اعتمادات تكاليف انشطته حسب مصادر تمويلها على النحو التالى :

أ ـ منحة ٣٦ مليون دولار أو مايعادلها من الحكومة الأمريكية لتمويل الجوانب التالية : برامج البحوث (القومية والمحلية والتكنولوجيا المتطورة) بالإضافة إلى الخدمات الإدارية المصرية ، وتتضمن سكرتارية المشروع والمعدات والتسهيلات) وأيضا خدمات المعلومات .

ب ـ مساهمة من الحكومة المصرية تبلغ ١٤,٤ مليون جنيه وتتمثل فى ١٢,٤ مليون جنيه فى صورة عينية موجهة لمجالات الإنفاق السابقة بأكملها بالإضافة إلى ٢ مليون جنيه فى صورة نقدية موجهة لنفس المجالات فيما عدا سكرتارية المشروع .

جـ ـ مشاركة ٨, مليون جنيه من الصناعة ـ وهى غير إجبارية وغير ملزمة لكل الشركات المستفيدة من المشروع يقتصر إنفاقها فى جوانب برامج البحوث . ولقد أظهر التنفيذ الفعلى على اقتصارها فى صورة خامات ومواد أولية وخدمات مرافق أساسية ، مثل الكهرباء والمياه لخدمة المشروعات البحثية التى تستفيد بها هذه الشركات الصناعية من (S T C) .

ومن الجدير بالذكر أن هذه الاعتمادات غير مختلطة فى حساباتها بمعنى أن لكل مصدر تمويلى ، ولكل وجه إنفاق الحسابات الخاصة به دون تداخل .

وهناك ضوابط وقواعد منفصلة ومستقلة لاستخدام كل مصدر تمويلى وتحديد أوجه إنفاقه :

١ ـ فلصرف مرتبات العاملين بسكرتارية (S T C) يتعين تحرير استمارة خاصة بالسفارة الأمريكية بالقاهرة بطلب تغذية نقدية للحساب الخاص بالمشروع خصما من ميزانية الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . ثم تقوم السفارة الامريكية بإصدار شيك بالمبلغ المطلوب لأمر S T C يودع بحساب رقم (٨/٢٩٩٠١/٥) ببنك الاستثمار القومى . وبعد الإيداع والتحصيل يتم صرف مرتبات العاملين .

ومن الجدير بالذكر أن لمحاسبى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية حق المراجعة المالية لهذا الحساب وفقا لأسس وقواعد الاتفاقية .

٢ ـ ولصرف مبالغ من الحصة النقدية للحكومة المصرية ورقم حسابها (حـ ١/٢٧٤٠٧١/٨١/٠٥) ببنك الاستثمار القومى تحدد لها عناصر المستلزمات مثل إصلاح وصيانة أجهزة واشتراكات جرائد وشراء أدوات كتابية وما إلى ذلك ، وعناصر حوافز للعاملين بديوان عام أكاديمية البحث العلمى ووزارة البحث العلمى فى إطار دراسات وأبحاث ، ولا تصرف من هذا الحساب أى مبالغ للعاملين بسكرتارية المشروع .

٣ ـ وتجدر الإشارة إلى عدم سريان قواعد التوظف الخاص بالحكومة المصرية بالنسبة للعاملين بسكرتارية S T C ، ولا يسرى عليهم قانون العاملين بالحكومة المصرية ويتعين من حيث المبدأ موافقة وتوقيع كل من رئيس اكاديمية البحث العلمى وممثل الوكالة الامريكية للتنمية على العقود الخاصة بعمل هؤلاء ، حتى يتم صرف المرتبات المستحقة لهم .



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

الفصل الثالث

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروع STC للضريبة على المرتبات

يعرض هذا الفصل للنقاط التالية :

أولاً : الضريبة على المرتبات : نطاقها وشروط سريانها .

ثانيا : حالة اختلاط المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة المصرية .

ثالثاً . مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبى لمرتبات العاملين المصريين .

رابعاً : موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المماثلة :

١ ـ فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٢ ـ فى ظل القانون الحالى ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

خامسا : المعاملة الضريبية الواجب اتباعها بالنسبة لمرتبات العاملين المصريين بمشروع STC .

أولا : الضريبة على المرتبات : نطاقها وشروط سريانها :

تنص المادة (١/٥٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه : تسرى الضريبة على :

« المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التى تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن انظمة التأمين الاجتماعى الخاصة البديلة إلى اى شخص ، سواء كان مقيما فى مصر أو فى الخارج .

يتضح من هذا النص مايلى :

(أ) أن المشرع الضريبى المصرى ـ وفقا للنص السابق ـ أخضع الإيرادات التى تدفعها الحكومة والهيئات العامة المصرية .. إلخ للضريبة بصرف النظر عن مكان إقامة الشخص المتلقى لهذه الإيرادات أو جنسيته أو نوع ومكان الخدمات التى حصل بمقتضاها على هذه الإيرادات . اى سواء كان الشخص مقيما فى مصر أو خارجها مصريا أو أجنبيا .

(ب) يترتب على قصر سريان الضريبة بالنسبة لهذه الإيرادات التى تدفعها الحكومة المصرية وحدها عدم سريان هذه الضريبة على المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية حتى لو تم دفعها إلى مصرى أو أجنبى مقيم فى مصر ، وحتى لو كانت الأعمال أو الخدمات التى تدفع فى مقابلها أديت فى مصر .

ثانيا : حالة اختلاط المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة المصرية .

لم يتناول المشرع الضريبى بالنص الصريح فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ولا فى القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مدى خضوع المرتبات للضريبة فى الحالات التى تختلط فيها المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة والهيئات العامة المصرية ووحدات الحكم المحلى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة .. إلخ ، الأمر الذى يترتب عليه إخضاع هذه الحالة للاجتهاد التحليلى .

يرى الباحث جواز إخضاع هذه الحالات لنص الفقرة (١) من المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ـ والمشار إليه ـ متى كان هذا الاختلاط واضحا ويمكن الاستدلال على مدى اختلاط المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة .. إلخ من خلال تحليل الأموال التى تودع فى الحساب الذى تصرف منه المرتبات والأجور من حيث شروط وعناصر الإيداع والسحب فى ومن هذا الحساب . فإذا كان الإيداع فى هذا الحساب من مصدرين : الحكومة الأجنبية والحكومة المصرية أصبح الاختلاط واضحا والإخضاع الضريبى للمرتبات والأجور التى تصرف منه وجوبيا وصحيحا . أما إذا كان الإيداع فى هذا الحساب الذى تدفع منه المرتبات والأجور من مصدر واحد هو الحكومة الأجنبية وكانت المرتبات والأجور تدفع منه فقط أصبح الاختلاط منعدما والمفهوم العكسى لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واجب التطبيق بمعنى عدم خضوع هذه المرتبات والأجور للضريبة المنصوص عليها .

ثالثا : مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبى لمرتبات العاملين المصريين .

جاء فى صدر القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلغاء العمل ببعض القوانين وضعها القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأكمله والقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية فيما عدا بعض المواد ، ومنها المادة رقم (٢٩) التى تنص على « لايجوز بعد صدور القانون النص على أية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين فى المشروعات التى يتم انشاؤها مستقبلا فى جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية ، أو عند تجديد الاتفاقات القائمة منها » .

وفى نفس الوقت نجد المادة (١٥١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أنه « لا تخلُ أحكام هذه القانون بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى » . والمستفاد من هذه المادة التى استحدثت فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أنها تقر مبدأ عاما ينطبق على الإعفاءات التى ترد فى قوانين أخرى طالما لم يتم إلغاء هذه الإعفاءات بنص قانونى .

ومن جهة أخرى فلقد جاء بالشروط النمطية لمنحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية فيما يتعلق بالضرائب وعلى نحو ما جاء ببند ب - ٤ بإعفاء هذه الاتفاقية والمنحة التى وقعت بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية بتاريخ ١٩٨٦/٣/٣١ وصدر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ ووافق عليها مجلس الشعب بجلسته المنعقدة فى ١٩٨٦/١٢/١٣ من أى ضريبة أو رسم مفروض .

إن ما سبق يثير جدلا ونقاشا حول مدى ما يمثله ذلك من تعارض وتنازع بين القوانين ، السؤال الذى يفرض نفسه هو ما هو القانون الواجب العمل به ؟ وبعبارة أخرى نحن أمام مشكلة اختيار القانون أو مشكلة تحديد ضوابط الإسناد التى يجب العمل بها ويكون الأكثر مناسبة وملاءمة .

ويرى الباحث أن الاستناد إلى المادة (٢٩) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والمستبقاه فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى تنص على أنه لا يجوز بعد صدور القانون ٤٦ لسنة ٧٨ النص على أنه إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين بالمشروعات التى يتم إنشاؤها مستقبلا فى جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية ، أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها لا محل لتطبيقها هنا فى هذه الحالة استنادا إلى :

١ - من الناحية الموضوعية لو كانت نية المشرع هى إخضاع مثل هذه الإيرادات للضريبة لجاء النص صراحة فى المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على سريان هذه الضريبة على المبالغ التى تدفعها الحكومة الأجنبية ، بالإضافة إلى النص الأساسى للمادة المشار إليها .

٢ - إذا اعتبر البعض ماجاء بالنصوص القانونية السابقة والمشار إليها نوعا من تضارب أو تنازع القوانين ، وأصبحت المشكلة إيجاد القانون الواجب التطبيق فإنه يجب الأخذ بالقانون الأحدث كما يمكن الاسترشاد بالقواعد القانونية المنظمة لذلك ، ونذكر منها على سبيل المثال مايلى :

(أ) تنص المادة (٢) من القانون المدنى فى مصر على مايلى :

(لا يجوز إلغاء نص تشريعى إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء ، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم ، أو ينظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع) .

ولما كانت المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لاحقة فى موضعها للمادة (٢٩) من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، حيث جاءت فى مقدمة النص القانونى ، فإن المادة الواجب العمل بها هى المادة اللاحقة وهى المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، واستنادا إلى القاعدة القانونية العامة وهى تفسير الشك لصالح الممول .

(ب) كما تنص المادة ١٩٨ من القانون المدنى ايضا على مايلى :

« الالتزامات التى تنشأ مباشرة عن القانون وحده تسرى عليها النصوص القانونية التى انشأتها » .

رابعا : موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المماثلة :

نعرض فيما يلى لبعض الحالات العملية المماثلة لمشروع S T C والتى حددت فيها مصلحة الضرائب موقفها من حيث مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين للضريبة على المرتبات والأجور .

١ - فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهو القانون الذى ظل معمولا به حتى صدور القانون الحالى ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(أ) حالة برنامج التخطيط والتكنولوجيا :

تم توقيع عقد بين جامعة القاهرة وممثلى جامعة ماساتشوستستش للتكنولوجيا بالولايات المتحدة الأمريكية بشأن إنشاء برنامج مشترك للبحوث العلمية والتكنولوجية باسم برنامج التخطيط والتكنولوجيا وإنشاء مكتب اتصال لهذا الغرض لتحقيق التناسق بين الجامعتين فيما يتعلق بشأن تنفيذ هذا البرنامج الذى يتضمن عديدا من الأبحاث الهندسية والتكنولوجية. والاقتصادية والاجتماعية ومجالات مختلفة



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

ومتعددة تهم المجتمع المصرى ومشاكله الحالية ، وتقوم وكالة المعونة الأمريكية بتمويله دون أى مصدر آخر ، ويتم الدفع مباشرة من حساب وكالة المعونة الأمريكية إلى الحساب الخاص الذى أنشىء خصيصا لهذا البرنامج فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة . وأن الموارد المخصصة لهذا التمويل سوف يتم تمويلها من حساب لوكالة المعونة الأمريكية ببنك تشاس مانهاتن بباريس إلى الحساب الخاص بهذا البرنامج فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة .

ولقد جاء كتاب وزير المالية رقم ٢٧٢ ـ ٥/ ٧٧ / ٢٢/ ٥/ ٧٧ لمدير مكتب الاتصال للبرنامج بالنص الصريح التالى ردا على استفسارات إدارة البرنامج .

« بالنسبة للمعاملة الضريبية لمرتبات الرعايا الأمريكيين فى القاهرة ومدير مكتب الاتصال وأساتذة الجامعة الذين يعملون بالبرنامج ومعاملة الموظفين والإداريين من المصريين ، فترى مصلحة الضرائب أن هذا الموضوع يحكمه نص المادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وملخصها أنه إذا كان الصرف من خزينة حكومية أجنبية فإنه طبقا للمفهوم العكسى لهذه المادة فإنه تعفى المبالغ التى تصرف من هذه الخزينة من الضريبة على المرتبات والأجور .. إلخ .

أما المبالغ التى تدفع من خزينة الحكومة المصرية أو أى خزينة خاصة لعمل يؤدى فى مصر أو للمقيم فى مصر فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

ولهذا فإن المبالغ التى تصرف من حساب وكالة المعونة الأمريكية بواسطة حساب هذه الوكالة فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة والمفتوح خصيصا لبرنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة لاتخضع للضريبة على المرتبات والأجور ، سواء صرف هذه المبالغ لأجانب أو المصريين باعتبار أن الصرف تم من خزينة حكومة أجنبية .

أما المبالغ التى تصرف من أى مصدر آخر خلاف هذا الحساب ، أو من مبالغ مختلطة بين مصدر حكومى خارجى ومصدر مصرى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور فى مصر طبقا لنفس المادة .

(ب) حالة مشروع استرشادى بسجل الضعف البصرى للجمهورية العربية المتحدة :

ورد للسيد الأستاذ الدكتور / مدير جامعة الاسكندرية من السيد مدير عام الضرائب على الإيرادات (ملف عمومى ١١/١/جـ٢ رقم القيد ٣٧٢٨ التاريخ ٢٢/٤/١٩٦٧) ، الإفادة التالية عن مدى خضوع مصروفات مشروع استرشادى لسجل الضعف البصرى بالجمهورية العربية المتحدة بالنسبة لما يصرفه المشروع على المرتبات والأجور والمكافآت لضريبة كسب العمل وضريبة الإيراد العام بأن رأى المصلحة قد استقر على إعفاء المرتبات والأجور والمكافآت التى يتقاضاها العاملون بالمشروع المذكور من الخضوع للضريبة على كسب العمل والدفاع ، وبالتالى للضريبة العامة على الإيراد طالما أن العاملين بالمشروع يتقاضون مرتباتهم فى حدود المبالغ المعتمدة من الحكومة الأمريكية لهذا المشروع ، وطالما يتقاضونها من أموال الحكومة الأمريكية ، وهى خزانة عامة أمريكية ، وذلك عملاً بالمخالفة لأحكام المادة ٦١ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٢ ـ فى ظل القانون الحالى ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .. (أ) حالة وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » ..

صدر الكتاب الدورى رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٨ للإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية بمصلحة الضرائب بشأن مدى خضوع مرتبات موظفى وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » ، للضريبة على المرتبات والأجور ، وبالتالى الضريبة العامة على الدخل . واستقرار رأى المصلحة بعدم خضوع هذه المرتبات للضريبة على المرتبات والأجور ، وبالتالى للضريبة العامة على الدخل استناداً إلى :

١ ـ وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » بالقاهرة ، وهى هيئة حكومية أمريكية وكافة مواردها المالية ترد إليها بالكامل مباشرة من خزانة الولايات المتحدة الأمريكية ، وأن كافة المدفوعات من هذه الاعتمادات بما فيها أجور العاملين تدفع بأمر من مدير الوحدة الطبية ، وهو أحد رجال حكومة الولايات المتحدة الأمريكية الرسميين ، ولا تختلط أموالها بأموال خاصة أو أموال حكومة جمهورية مصر العربية .

٢ ـ إن العقود المبرمة بخصوص استئجار أماكن الوحدة والصادر بها القرارات الوزارية رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٥ بتاريخ ١١/١/١٩٧٥ ، رقم ٤٢٥ لسنة ١٩٨٠ بتاريخ ٢٣/٤/١٩٨٠ اعتبرت أن المؤجر هو حكومة جمهورية مصر العربية ، وأن المستأجر هو حكومة الولايات المتحدة الأمريكية .

٣ ـ إن شروط الاتفاق الخاص بإنشاء وتشغيل المعهد المبرم بين وزارة الصحة العمومية المصرية ووحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » يخلو من أى نص يبرر الإخضاع .

٤ ـ طبقاً لمفهوم المخالفة للمادة ٥٥ بند (١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا تسرى الضريبة على المرتبات والأجور بالنسبة لما يصرفه هؤلاء العاملون من مرتبات وأجور فى جمهورية مصر العربية لأنها صادرة من خزانة حكومة أجنبية ، ومن ثم الضريبة العامة على الدخل .

(ب) « العاملون بالمراكز الثقافية الفرنسية فى مصر » .

صدرت التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١ من الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية (ملف ٢٢٨/٤/١/٩) حسما للخلاف بصدد مدى خضوع العاملين بالمراكز الثقافية الفرنسية فى مصر سواء كانوا مصريين أو فرنسيين للضريبة على الأجور والمرتبات وأنه بعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة انتهت بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٩٠/١١/٧ إلى عدم خضوع مرتبات العاملين بالمراكز الثقافية الفرنسية بمصر للضريبة على المرتبات .. تأسيساً على أن الفقرة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد قضت بسريان ضريبة المرتبات على المرتبات والأجور التى تدفعها الحكومة المصرية ، ووحدات الحكم والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ، فإن ما يترتب على ذلك أن المرتبات التى تدفعها حكومات أو هيئات أجنبية نظير عمل يؤدى بمصر لا تخضع لهذه الضريبة .

ولقد انتهت الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية إلى أن جميع مرتبات العاملين بهذه المراكز لا تخضع للضريبة على المرتبات فى مصر باعتبار أنها إيرادات تدفعها إحدى الحكومات الأجنبية نظير عمل يؤدى فى مصر .

وقد رأت مصلحة الضرائب الأخذ بما انتهت إليه هذه الفتوى وتوجه النظر إلى ضرورة مراعاة تنفيذ ذلك بكل دقة .

خامساً : « المعاملة الضريبية الواجب اتباعها بالنسبة لمرتبات العاملين المصريين بمشروع « S T C » .

بعد التحليل السابق وحالات المثل التى تم عرضها ، والأسس القانونية التى يقوم عليها عدم خضوع مرتبات العاملين المصريين بهذه المشروعات لضريبة المرتبات والأجور ، وبعد أن بات واضحاً من عرض وتحليل بعض أساسيات مشروع « S T C » أن المبالغ المنصرفة للعاملين المصريين بسكرتاريته تأتى مباشرة من الحكومة الأمريكية ـ ممثلة فى السفارة الأمريكية إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ـ وتودع فى حساب خاص مفتوح ومنفصل عن حساب الحكومة المصرية ، ولا تختلط فيه ـ على الإطلاق ـ بأى أموال تأتى من خزانة الحكومة المصرية . وبعبارة موجزة أن مصدر هذه المبالغ يأتى من خلال حكومة أجنبية بعيداً عن الباب الأول من الموازنة العامة للدولة ، الأمر الذى يجعل هذه المبالغ لا تخضع ـ من حيث المبدأ ـ للضريبة على المرتبات طبقاً لنص القانون الحالى ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، أو السابق ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وبعبارة أخرى يصبح من الواجب تطبيق المفهوم العكسى لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعدم سريان هذه الضريبة على العاملين S T C ، ولقد لوحظ أنه رغم مشاركة الحكومة المصرية بمبلغ ١٤,٢ مليون جنيه بما فيها التكاليف على أساس ١٢,٤ مليون جنيه عينية ، و٢ مليون جنيه نقدية . إلا أن مبلغ المشاركة يودع فى حساب خاص بديوان عام أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ببنك الاستثمار القومى ، ويتم السحب منه خلال بندين فقط هما المستلزمات ، والدراسات والأبحاث ، ولا ، ولم يتقاض من هذين البندين إطلاقاً أى من العاملين بإدارة المشروع المتعاقد معهم ، فى حين أن الحساب الذى يتم السحب منه لصرف مرتبات العاملين حساب آخر غير مختلط بالحساب السابق ، ويتم الإيداع فيه من المبالغ التى تأتى مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID .

هذا بالإضافة إلى عدم خضوع العاملين المصريين بسكرتارية مشروع S T C لقواعد التوظف الخاصة بالحكومة المصرية وضرورة موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية على عقود العمل المبرمة مع هؤلاء العاملين ، وكذلك فإن من حق الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مراجعة هذا الحساب للتأكد من مدى الالتزام بقواعد الصرف المتفق عليها .

الخلاصة ونتائج الدراسة

تحدد هدف الدراسة فى التوصل إلى مدى خضوع العاملين المصريين بسكرتارية مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى للضريبة عن المرتبات التى مازالت موضع جدال ونقاش بين ثلاثة أطراف هى : أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ، ومصلحة الضرائب ، ومجلس الدولة (الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع) . وبهذا يمكن أن تسهم هذه الدراسة ـ بما ستصل إليه من نتائج ـ فى إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع المشروعات الدولية القائمة فى مصر أو التى ستقام مستقبلاً .



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

ومن المعلوم أن مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى « S T C » هو مشروع بحثى يمثل ثمرة تعاون بين أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، بموجب اتفاقية دولية بين حكومتى جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية ، وصدر بشأنها القرارات الجمهورية رقم ٤١٤ فى سنة ١٩٨٦ ، ورقم ٢٠١ لسنة ١٩٨٨ .

ولقد اتجه رأى أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا إلى ضرورة إعفاء المرتبات والأجور التى يتقاضاها العاملون المصريون لسكرتارية المشروع من الخضوع لضريبة المرتبات وفقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ استناداً إلى مايلى : ــ

١ ــ إن مرتبات هؤلاء العاملين تصرف لهم من المبالغ الواردة من خزينة الحكومة الأمريكية والمودعة فى حساب خاص مستقل وغير مختلط بأية اعتمادات من موازنة الحكومة المصرية ، وبالتالى فإن ما يجب سريانه هو المفهوم المخالف لنص المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فلا خضوع لضريبة المرتبات باعتبارها صادرة من خزانة الحكومات الأجنبية .

٢ ــ حالات المثل التى سارت عليها مصلحة الضرائب فى ضوء المادة (٦١) من القانون (١٤ لسنة ١٩٣٩ مثل برنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة ومشروع استرشادى لسجل الضعف البصرى بجامعة الاسكندرية . وأن المادة (٥٥) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ هى المناظرة للمادة (٦١) من القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ .

أما رأى مصلحة الضرائب فقد جاء معاكساً ورافضاً لمطلب أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجى مستنداً إلى المادة رقم (٢٩) من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، والمستبقاة فى القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ التى تنص على أنه لا يجوز بعد صدور القانون (٤٦ لسنة ١٩٧٨) النص على أية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين فى المشروعات التى تتم إنشاؤها مستقبلاً فى جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها .

وبالنسبة لرأى الجميعة العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة فقد اتجه إلى تأييد رأى مصلحة الضرائب استناداً إلى أن اتفاقية المشروع التعاونى العلمى والتكنولوجى ، قد أبرمت وفقاً لشروط وقيود محددة ، وأن الحكومة المصرية قد قبلت هذه الاتفاقية بشروطها ، وتم التصديق عليها من قبل مجلس الشعب ، ومن ثم فإن المبلغ المقدم من الجهة الأمريكية المولة يعتبر بمثابة المنحة المشروطة ، ويصبح فى حدود ما يتم صرفه حقاً خالصاً للحكومة المصرية ، وأن العاملين بالمشروع يؤدون أعمالهم لمصلحة أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ، ولا تربطهم أى علاقة تعاقدية بالجهة المولة . ومن ثم ما يتقاضونه من مرتبات يعتبر مدفوعاً من الحكومة المصرية ، ويخضع بالتالى للضريبة على المرتبات ، ولا يغير من ذلك أن ملحق الشروط النمطية قد نص فى بند (ب ــ ٤) على إعفاء الاتفاقية والمنحة من أية ضريبة أو رسم مفروض طبقا للقوانين السارية فى إقليم الممنوح .

وكرد فعل طلبت أكاديمية البحث العلمى من الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إعادة عرض الموضوع ، ومازال الأمر لم يحسم بعد بين إخضاع العاملين المصريين بالمشروع للضريبة ، وبين عدم إخضاعهم لها .

وقد اتجهت الدراسة إلى عرض بعض الحقائق والبيانات الخاصة بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى خاصة موارده المالية ومصادرها ، وكيفية إدارتها . كذلك بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع ، وكذلك إجراءات الدورة المالية لدفع أو لصرف مرتبات العاملين المصريين بسكرتارية المشروع . وهى جوانب فى غاية الأهمية فى رأى الباحث ، لم تعرضها كتابات أو ردود أكاديمية البحث العلمى لكل من مصلحة الضرائب ومجلس الدولة على نحو تفصيلى منظم ومدعم بالمستندات .

ولقد خلصت الدراسة على ضوء هذا العرض والتحليل واستناداً إلى مايلى :

١ ــ نطاق وشروط سريان الضريبة على المرتبات وفقاً للتشريع الضريبى المعمول به (القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٢ ــ مدى اختلاط المبالغ التى تدفعها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مع المبالغ التى تدفعها الحكومة المصرية فى الحساب الذى يصرف منه مرتبات العاملين المصريين بسكرتارية المشروع ، والمعاملة الضريبية الواجبة فى تلك الظروف .

٣ ــ مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبى لمرتبات العاملين المصريين بصفة عامة .

٤ ــ موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المماثلة فى

ظل القانون الحالى (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، والقانون السابق (١٤) لسنة ١٩٣٩ . والأسس والتبريرات القانونية التى قام عليها عدم إخضاع مرتبات العاملين المصريين بهذه المشروعات لضريبة المرتبات والأجور .

وبعد أن بات واضحاً من عرض وتحليل بعض أساسيات مشروع « S T C » أن المبالغ المنصرفة للعاملين المصريين بسكرتاريته تأتى مباشرة من الحكومة الأمريكية . ممثلة فى السفارة الأمريكية إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، وتودع فى حساب خاص مفتوح ومنفصل عن حساب الحكومة المصرية ، ولا تختلط فيه ـ على الإطلاق ـ بأى أموال تأتى من خزانة الحكومة المصرية .

وبعبارة موجزة وضح أن مصدر هذه المبالغ يأتى من خلال حكومة أجنبية بعيداً عن الباب الأول من الموازنة العامة للدولة .

الأمر الذى يجعل هذه المبالغ لا تخضع ـ من حيث المبدأ ـ للضريبة على المرتبات طبقاً لنص القانون الحالى (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، أو السابق (١٤) لسنة ١٩٣٩ . وبعبارة أخرى يصبح من الواجب تطبيق المفهوم العكسى لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعدم سريان هذه الضريبة على العاملين المصريين بـ « S T C » ، ومما يؤكد هذه النتيجة مايلى :

١ ـ إن مزاولة العاملين المصريين لعملهم فى المشروع مرتبط بوجود علاقة ارتباطية مع كل من أكاديمية البحث العلمى والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية فى آن واحد بمعنى ضرورة موافقة واعتماد الجهتين معاً لهذا التعاقد مع الإحاطة بعدم سريان قواعد التوظف الخاصة بالحكومة المصرية .

٢ ـ إن الأموال التى تنفقها سكرتارية المشروع والتى تأتى من الحكومة الأمريكية تخضع للمراجعة الحسابية من قبل الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

الهوامش

(1) Agency For International Development, project paper Amendment 1, Egypt : Science and Technology Cooperation (263-0140-1), Washington, D.C. 20523, July 7, 1987.

(٢) قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ الجريدة الرسمية العدد ٦ فى ٥ فبراير ١٩٨٧ اتفاقية منحة بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية لمشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية بتاريخ ١٩٨٦/٣/٣١ .

(٣) تجاوز تمويل هذه المشروعات ١٢ بليون دولار حتى عام ١٩٨٧ ، ومازال عدد هذه المشروعات ومبالغ تمويلها يزداد سنوياً راجـــع

Agency For International Development, Department Of State, « Status Report, United States Economic Assistance To Egypt, » Washington, D.c. 20523,

(٤) محمد طه بدوى « منهج البحث العلمى ، وإجراءاته ومستوياته ، مدخل إلى دراسة تقنينات البحث الاقتصادى » مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية عدد خاص ١٩٧٩

(٥) كتاب مصلحة الضرائب رقم ٢٣٥٩ بتاريخ ١٩٨٩/٤/٢٩ ملف (٩٣/٢١٤/٢٢٨)

(٦) كتاب مصلحة الضرائب رقم ٤٢٨ بتاريخ ١٩٨٩/٥/٢٨ الملف السابق (٩٣/٢١٤/٢٢٨)

(٧) كتاب مجلس الدولة رقم ٤٩٠ بتاريخ ١٩٩٠/٥/١٢ ملف (٢٩٩/٢/٣٧)

(٨) تعتمد كتابة هذا الجزء على الأفكار الأساسية الواردة فى . المرجع السابق Agency For Internatioal Development, Project Paper,

وكذلك محاضر اللجان التحضيرية للمشروع بوزارة البحث العلمى وتقارير الأعمال بسكرتارية المشروع وملفات العمل به .

(٩) اثبت التنفيذ الفعلى للمشروعات البحثية أن هذه المشاركة ليست إلزامية على الشركات الصناعية المستفيدة .

References

Bell, D., *Work and its Discontent,* New York : League for Industrial Democracy, 1970 .

Bettomore,T.B., *Karl Marx : Early Writings,* New York : McGraw-Hill, 1963 .

Dr Grazia,S., *Of Time, Work and Leisure,* New York : Twentieth Century Fund, 1962 .

Fromm, E., *Marx's Concetps of Man,* New York : Ungar, 1966 .

Fromm, E., *The Revolution of Hope,* New York : Bantam, 1968 .

Galbraith,J. K., *The New Industrial State,* Boston : Houghton-Mufilin, 1967 .

Gintis,H., Alienation in Capitalist Society, in D. Edwards et al (Eds), *The Capitalist System,* Englewood-Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1972 .

Goodenough,W., *Cooperation in Change,* New York : Russell Sage, 1963 .

Gooding, J., *The Job Revolution,* New York : Walker, 1972 .

Goodman, P., *People or Personnel,* New York : Vintage, 1958 .

Green, R.W., *Protestantism and Capitalism* Boston : Heath, 1959 .

Hahn,R.A., Understanding Beliefs : An Essay on the Methodology of the Statement and Analysis of Belief Systems, *Current Anthropology, 1973, 14, 210-222 .*

Hampden-Turner, C., Radical Man, Cambridge : Schenkman, 1970 .

Israel,J., *Alienation From Marx to Modern Sociology,* Hopuston : Allyn & Bacon, 1971 .

Likert,R., The Method of Constructing an Attitude Sclae, in Readings in Attitude Theory and Measurement, New York : Wiley, 1967 .

Maslow,A. H., *Motivation and Personality,* New York : Harper, 1970 .

Meszaros,I., *Marx's Theory of Alienation,* New York : Harper, 1970 .

Mills, C. W., *White Collar,* New York : Oxford, 1951 .

Mills, T., Human Resoures - Why the New Concern ? *Harvard Business Review,* March-April, 1975, 120-134 .

Mitchell, J., The Situation of Women, *The Capitalist System.* Englewood - Cliffs, N.j Prentice-Hall, 1972 .

Morse, N.C & Weiss R.S., The Function and Meaning of Work and the Job, *American Sociological Review,* 1955,20, 191-198 .

Packard, V., *The Pyramid Climbers,* New York : McGraw-Hill, 1962 .

Poor, .R *4 Days and 40 Hours : Reporting a Revolution in Work and Leisure,* Cambridge, England : Bursk & Poor, 1970 .

Rokeach,M., *The Open and the Closed Mind,* New York : Basic Books, 1960 .

Rokeach, M., *Beliefs, Attitudes and Values,* San Francisco : Jossey-Bass, 1969 .

Sheppard,H.L., & Herrick, N. Q., *Where Have All the Robots Gone ?.* New York : Free Press, 1972 .

Tawney,R. H., *Religion and the Rise of Capitalism,* New York : Harcourt, Brace & World, 1976 .

Weber,M., *The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism,* New York : Scribneres, 1958 .

Whyte,W.H., *The Organization Man,* New York : Simon & Schuster, 1956 .



Orientation

	Social Science Mean	Social Science Sd	Science Mean	Science Sd	Undecided Mean	Undecided SD	F-test	P
Work Ethic	1.75	0.35	1.75	0.31	1.69	0.27	0.318	0.728
Leisure Ethic	1.49	0.36	1.58	0.37	1.54	0.37	1.050	0.352
Humanistic Belief System	2.80	0.27	2.83	0.22	1.84	0.22	0.268	0.765
Marxist Belief System	1.61	0.27	1.58	0.32	1.52	0.33	1.077	0.343
Organizational Belief System	2.23	0.31	2.16	0.35	2.21	0.31	0.518	0.596

(P is at confidence level of 95%)

Table 3 compares the mean and standard deviation of the five categories :

Table 3 : Sample Mean Scores

Work Belief	Mean	St. D	Coeff.*
Work Ethic	1.74	0.33	18.90%
Leisure Ethic	1.51	0.37	24.50%
Humanistic Belief System	2.81	0.26	9.25%
Marxist Belief System	1.59	0.29	18.23%
Organizational Belief System	2.21	0.32	14.22%

* Coeff is the coefficient of differentiation

This research was primarily designed to explore into the work beliefs of future managers and whether there exists a difference among sex, level of education and orientation towards work beliefs. While the sample being used as a convenient sample rather than a random sample of all future managers, any generalizations should be considered incomplete and biased. The results would be more indicative of future foreign companies managers rather than future managers in Egypt, with the assumption that the sample used might be more representative of the latter rather than the former. The results indicate no significant difference mamong sex, level of education and orienatation in the five categories, as is already indicated in table 2.This result may be due to the homogeneity between the respondents. However, there seems to be a difference in the orientation of the respondents towards the five categories of belief. As indicated in table 3, there exists a stronger agreement towards humanistic and organizational belief system, with a sample mean of 2.81 and 2.21 respectively, thus demonstrating that the work place is more important to the individual than the actual output of the work process. The results also emphasize the belief that conformity and adaptability to group norm is crucial for one's success in the organization. Additional research is needed to improve our understanding and reach clearer conclusions about work beliefs and its impact on performance of organizations .

Statement	Factor Loading 1st	2nd	3rd
16. Success means having ample time to pursue leisure activities.	.30	-.43	.67
20. The present trend towards a shorter work week is to be encouraged .	.51	.56	-.02
21. Leisure time activities are more interesting than work.	.66	.05	.23
23. Work takes too much of our time leaving little time to relax .	.16	.82	.15
35. More leisure time is good for people.	.76	-.05	-.02
43. The trend towards more leisure is not a good thing.	.76	-.15	-.24

For the work ethic, factor 1 loaded the highest on statement 7 and statement 30 by 0.74 and 0.58 respectively. A closer look at these statements reveals that they emphasize the independence of an individual as an indication of work ethic. The lowest scores on statements 1 and 11 (0.39 and 0.28 respectively) reflect the issue of working hard as component of the work ethic .

In the HBS category, factor 1 loaded highest in items 32 and item 40 with a load of 0.71 and 0.70 respectively. These items emphasize the satisfaction element, that the work should be providing meaningful experience to any individual .

Finally, factor 1 loaded highly on statement 25 and 31 in the OBS with a load of 0.69 and 0.77. These items indicate the importance of the group in any organization .

Table 2 reveals a comparison of mean and standard deviation of the weighted subcategories of HBS, MBS, WE, LE, OBS among sex, educational level and orientation :

Table 2 :

Sex

	Male Mean	Sd	Female Mean	Sd.	F-test	P
Work Ethic	1.70	0.30	1.77	0.35	1.919	0.168
Leisure Ethic	1.50	0.36	1.51	0.37	0.026	0.872
Humanistic Belief System	2.76	0.26	2.83	0.26	1.482	0.225
Marxist Belief System	1.57	0.33	1.60	0.27	0.216	0.643
Organizational Belief System	2.22	0.33	2.21	0.32	0.015	0.902

Level of Education

	Level 1 Mean	Sd	Level 2 Mean	Sd.	F-test	P
Work Ethic	1.74	0.35	1.76	0.31	0.119	0.731
Leisure Ethic	1.50	0.36	1.53	0.37	0.450	0.503
Humanistic Belief System	2.82	0.28	2.81	0.23	0.034	0.853
Marxist Belief System	1.60	0.29	1.59	0.28	0.031	0.861
Organizational Belief System	2.20	0.33	2.23	0.29	0.168	0.683

Statement	Factor Loading 1st	2nd	3rd
The Organizational Belief System			
3. Better decisions are made in a group than by individuals.	.61	-.37	
9. One's contribution to the group is the most important thing about his work.	.65	.35	
10. One should take an active part in all group affairs.	.56	.43	
18. It is best to have a job as part of an organization where all work together even if you don't get individual credit.	.48	-.52	
22. Working with a group is better than working alone .	.66	-.37	
25. Survival of the group is very important in an organization.	.69	.05	
31. The group is the most important entity in any organization.	.77	.01	
41. Work is a means to foster group interests .	.36	.56	
42. Conformity is necessary for an organization to survive.	.37	-.001	
The Marxist Belief System			
2. Management does not understand the needs of the worker .	.21	-.09	
13. Workers should be represented on board of directors of companies	.45	.29	
15. Factories would be run better if workers had more of a say in management .	.51	.55	
26. The most important work in Egypt is done by the laboring class .	.35	.44	
27. The working classes should have more say in running society.	.55	.57	
28. Wealthy people carry their fair share of the burdens of life in this country .	.31	-.47	
29. The rich do not make much of a contribution to society.	.50	-.39	
34. The work of the laboring classes is exploited by the rich for their own benefit .	.59	-.31	
36. Workers should be more active in making decisions about products, financing and capital investment.	.50	.40	
44. The free enterprise system mainly benefits the rich and powerful.	.76	-.39	
The Humanistic Belief System			
8. Work can be made satisfying .	.60	.38	
14. The work place can be humanized.	.47	.57	
17. Work can be made more interesting rather than boring.	.62	.41	
19. Work can be a means for self-expression.	.69	-.01	
24. Work can be organized to allow for human fulfillment.	.61	.25	
32. The job should be a source of new experiences.	.71	-.45	
33. Work should enable one to learn new things.	.61	-.58	
37. Work should allow for the use of human capabilities.	.65	-.11	
38. One's job should give him a chance to try out new ideas.	.66	-.07	
40. Work can be made meaningful.	.70	-.14	
The Leisure Ethic			
5. Increased leisure time is bad for society.	.54	-.23	-.63
12. The less hours one spends working and the more leisure time is available the better.	.64	-.06	.26

vidual belief statements to which subjects are asked to react in terms of agreement or disagreement. The questionnaire designed to measure these belief systems comprised 45 items, each with five response alternatives ranging from strong disagreement to strong agreement. There are five sub-scales, each corresponding to one of the belief systems, which are composed of seven, nine, eleven, ten and eight items respectively. A cover form was sent with each questionnaire to obtain the demographic data and present the code for the scale to the respondents. Four items are reverse-scored. The 45 items were factor analyzed using the STATVIEW package. The items were factor analyzed using the Principal component method. The results of the factor analysis, were used to determine the weighted scores for all items. The scores of the items that represented each belief system were added and means were calculated of each of the belief systems .

Subjects

The subjects for this study were the students of the American University in Cairo. The convenient sample chosen to conduct this study was composed of 179 students. Of this sample, 118 were females and 61 were males. The majority of the sample were social science students (66.9%), while the remaining 60n students had science majors (19.9%) and 13.2% had not yet decided on their orientation. The sample was represented in two levels of education, the lower level constituted 59.4%, while the upper level was approximately 40.6%. (See Table 1 for Demographic Data on Respondents) .

Table 1 : Demographic Data on Respondents

Item	Number	Percentage
Sex		
Male	61	34.1
Female	118	65.9
Education Level		
Lower Level	73	59.4
Upper Level	107	40.6
Orientation		
Social Science	121	66.9
Science	36	19.9
Undecided	24	13.2

Results and Discussion :

Demographic information provided by respondents show that about 34% of the sample are males and 66% are females. Most of the respondents (approximately 60%) are in their lower level of education while the rest (approximately 40%) are in their final stages, with nearly 67% of the sample in social sciences, 20% in a science orientation and about 13% not yet decided on their orientation .

A factor analysis for the subcategories; Work Ethic (WE), Humanistic Belief System (HBS), Leisure Ethic (LE), Marxist Belief System (MBS), and Organizational Belief System (OBS), generated the following table :

Statement	Factor Loading		
	1st	2nd	3rd
The Work Ethic			
1. By working hard a person can overcome every obstacles that life presents .	.39	.51	.50
4. One must avoid dependence on other persons wherever possible.	.55	.60	-.20
6. A man can learn better on the job by striking out boldly on his own that he can by following the advice of others .	.54	-.34	.04
7. Only those who depend on themselves get ahead in life.	.74	.22	-.30
11. One should work like a slave at everything he undertakes until he is satisfied with the results .	.28	-.12	.81
30. One should live one's life independent of others as much as possible .	.58	-.26	-.25
39. To be superior a man must stand alone .	.57	-.55	.05

five belief systems about the nature of work (Buchholz, 1976). Each constitute a set of unique assumptions about this kind of human activity. They are briefly described below

- The Work Ethic

Work is good in itself and bestows dignity on a person. Everyone should work and those who do not are not useful members of society. By working hard, a person can overcome every obstacle that life presents and make his or her own way in the world Success is thus directly linked to one's own efforts, and the material wealth a person accumulates is a measure of how much effort has been expended. Wealth should be wisely invested to earn still greater returns and not be foolishly spent on personal consumption. Thus,thrift and frugality are virtues to be practiced in the use of one's material possessions (Green, 1959; Tawney, 1926; Weber, 1958) .

- The Organizational Belief System

Work takes on meaning only as it affects the group or organization for which one works and as it contributes to one's status and rise in the organizational hierarchy. Work is not so much an end in itself, but is more of means valued only for how it serves group interests and contributes to one's success in the organization. But this success is more dependent on one's ability to conform and adapt to group norms that it is the result of individual effort and accomplishment. In other words, success in the organization is more dependent on the ability to get along and «play the game» than it is on individual productivity (Galbraith, 1967; Goodman, 1965; Mills, 1951; Packard, 1962; Whyte, 1956) .

- The Marxist Belief system

Productive activity in work is basic to human fulfillment. Without work, humans can neither provide for their physical needs nor realize their potentiality as human beings. Through work, humans create the world and relate to fellow human beings. As organized within a capitalist system, however, work does not allow people to fulfill themselves as creative and social individuals. The work of most people within such a system mainly benefits the ownership classes rather than the people doing the work. Thus workers are exploited and alienated from their productive activity. To overcome this condition, workers should be given more of a say as to what goes on in corporations and exercise more control over the workplace (Bottomore, 1963; Fromm, 1966; Israel, 1971; Mezaros, 1970) .

- The Humanistic Belief System

According to this perspective, work is a fundamental way in which people fulfill themselves as human beings. What happens to human beings in the workplace is thus more important than the output of the work process. Work must be redesigned to be more meaningful and fulfilling for individuals and to allow them to discover their full potential as human beings. Human growth and development on the job are crucial so people can reach higher stages of human development than the fulfillment of material or lower order needs and wants (Fromm, 1968; Hampden-Turner, 1970; Maslow, 1954) .

- The Leisure Ethic

Work is necessary for the production and exchange of goods and services. But the technological and economic requirements that are necessary to maintain adequate production levels mean that work can never be made meaningful or fulfilling no mater how much redesign is attempted. Thus human fulfillment is found only in leisure activities that permit personal choice regarding the sue of one's time, the pursuit of activities of personal interest, and the exercise of creativity. The more time, resources and energy people have available for involvement in leisure activities, the better for their growth and development (Bell, 1970; DeGrazia, 1962; Poor, 1970) .

Design of the Study

Measurement Techniques

The next step for this study was to operationalize these belief systems in some practical manner so that measurement can be accomplished. The five belief systems about work were broken down into indi-



Work Beliefs Among Future Managers

* By : Dr. Tarek Hatem
Sadat Academy for management sciences.

Introduction

The beliefs about work among people will not only provide an understanding of the behavior of individuals but will also provide a partial explanation of performance of the organizations they are involved in. In the 1980s, it was found that relatively strong feelings of discontent and dissatisfaction exist in many segments of the Egyptian society .

Managers responded to this issue if job dissatisfaction by redesigning jobs to make them more interesting and fulfilling. Unfortunately inferences such as the above are not really based on measurement of changes in the fundamental underlying beliefs about work that may be taking place in the Egyptian society. The difficulty with these kinds of inferences is that they may not be valid, since these inferences refer to attiudes and behavior rather than beliefs, which is what work ethic is all about, thus causing a confusion between what might be called dissatisfaction with work rather than beliefs about work.

The objective of this study is to provide a preliminary insight into the work beliefs of the future managers in the Egyptian society. A related objective of this study is to measure and compare beliefs about work among sex, level of education and study orientation .

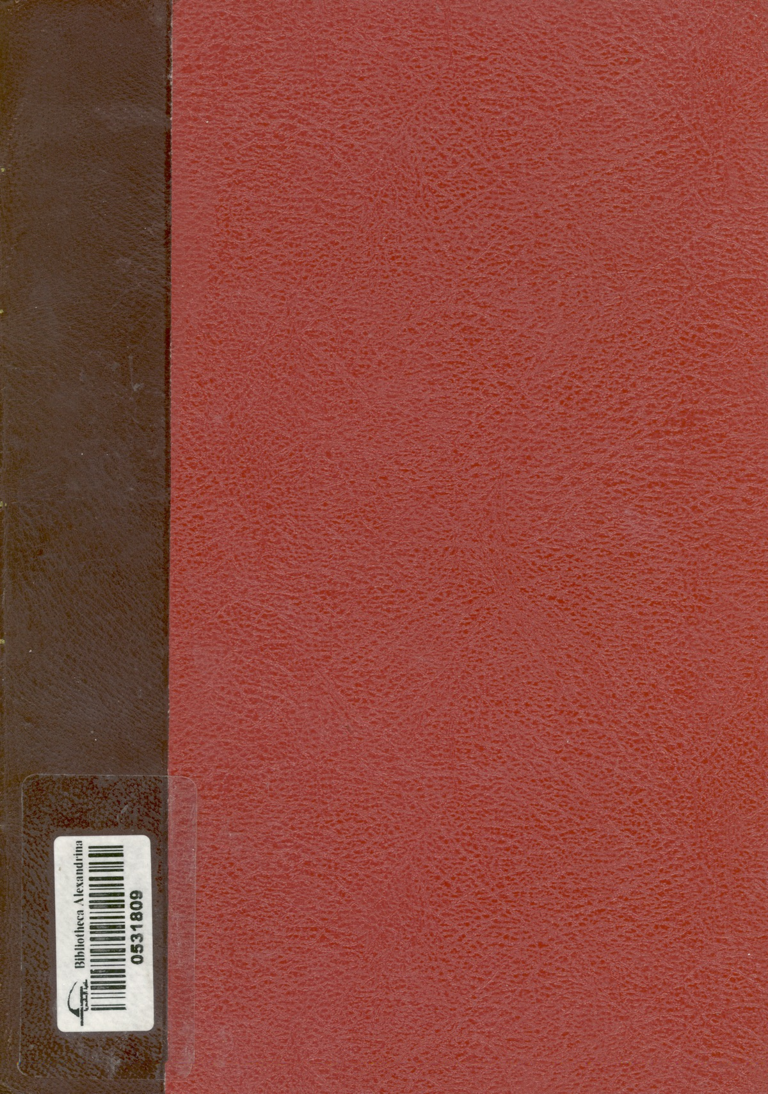
Conceptual Framework for Measuring Beliefs

There are several models for measuring belief systems (Goodenough 1963; Hahn, 1973). The concept in this study is based on the work of Rokeach and the belief system model he has developed .

The concept of a belief systems as defined by Rokeach is as follows : «the belif system is conceived to represent all the beliefs, sets experiences or hypotheses, conscious or unconscious, that a person at a given time accepts as true of the work he lives in» (Rokeach, 1960, p.33). Moreover, Rokeach adds that 'a belief system represents the total universe of a person's beliefs about the physical world, the social world and the self' .

Beliefs thus constitute assumptions about the world a person lives in, the validity of which he does not question and in the ordinary course of events, is not prepared to question. These belifs define the world for an individual and provides the frame of reference for his conduct and behavior. «Taken together, the total belief system may be seen as an organization of beliefs varying in depth, formed as a result of living in nature and in society, designed to help a person maintain, in so far as possible, a sense of ego, and group identity.» Buchholz developed

* Assistanl Professor American University in Cairo


Bibliotheca Alexandrina
0531809